

Revista Técnica Tributaria

S U M A R I O

PRESENTACION	9
---------------------	----------

ESTUDIOS

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. FISCALIDAD VS. CONTABILIDAD. <i>Ignacio Cruz Padial</i>	15
CRITERIOS FISCALES Y CONTABLES EN LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: ALGUNAS OBSERVACIONES. <i>Ramón Falcón y Tella</i>	29
EL REGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL <i>Pedro Lomba Blasco y Francisco Pozuelo Antoni</i>	47
LA NUEVA REGULACION DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES <i>Javier Martín Fernández</i>	89
LA NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES FRENTE A LAS COOPERATIVAS Y LAS ASOCIACIONES <i>José M.^a Merino Antigüedad</i>	113

LEGISLACION

CRONICA LEGISLATIVA <i>Disposiciones fiscales aparecidas durante el período abril-junio de 1996.</i>	121
---	-----

JURISPRUDENCIA

SELECCION DE JURISPRUDENCIA <i>Tribunal Constitucional. Sentencia de 18-4-96, por la que se declara la constitucionalidad del artículo 45 de la Ley General Presupuestaria</i>	141
<i>Tribunal Supremo. Sentencia de 19-10-95, sobre la tributación de las concesiones administrativas. Distinción entre el acto de otorgamiento de la concesión y el realizado entre particulares en cuya virtud se transmite la concesión</i>	148
<i>Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 10-11-95, sobre la validez y efectos de las declaraciones realizadas por el sujeto pasivo a la Administración en la transmisión o adquisición de un inmueble</i>	155

<i>Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 25-1-96, sobre adquisición de vivienda mediante un contrato de renta vitalicia</i>	156
<i>Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 25-1-96, relativa al procedimiento adecuado para la revocación de las exenciones fiscales</i>	157
<i>Tribunal Superior de Justicia de Valencia. Sentencia de 2-1-96, relativa al cargo único del artículo 61.2 LGT</i>	159
<i>Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 24-11-95, relativa a la consideración del hecho imponible en una sucesión sin que se haya aceptado la herencia</i>	161
<i>Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 18-10-95, sobre incremento de patrimonio no justificado. Concepto de "renta disponible"</i>	162
<i>Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 12-12-95, sobre requisitos para la deducción de las cantidades abonadas a los socios que también son consejeros</i>	166

UNION EUROPEA

LEGISLACION

<i>Recomendación de la Comisión, de 3-4-96, sobre definición de pequeñas y medianas empresas</i>	173
--	-----

JURISPRUDENCIA

<i>STJCE de 29-2-96. Abandono definitivo de la producción lechera. Indemnización percibida con arreglo al Reglamento (CEE) N.º 1336/86</i>	183
<i>STJCE DE 29-2-96. Concepto de actividad económica. Condición de sujeto pasivo</i>	184
<i>STJCE de 13-2-96. Impuesto sobre las aportaciones de capital. Fusión de sociedades</i>	185

DOCUMENTO

<i>Comunicación de la Comisión. Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional</i>	189
---	-----

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
FISCALIDAD VERSUS CONTABILIDAD**

Ignacio Cruz Padial

Departamento Derecho Financiero

Universidad de Málaga

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.
3. BASE IMPONIBLE Y RESULTADO CONTABLE.
4. CONCLUSIONES.

1- INTRODUCCION

La Ley 43/1995 de 27 de Diciembre, publicada en el B.O.E. del día 28, por la que se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ha venido a cerrar un período de tiempo en el que la normativa relativa a la imposición de las personas jurídicas presentaba una excesiva dispersión; prueba de esta aseveración es la "espléndida" disposición derogatoria única de la Ley, sobre todo desde la perspectiva de su extensión.

En la Exposición de motivos de la Ley que referimos, se explicita que el nuevo impuesto no supone una transformación radical en su desarrollo, sino que sigue respondiendo a los principios constitucionales de justicia y suficiencia establecidos en el artículo 31 de nuestra Constitución y se establecen como causas delimitadoras de la actual reforma las siguientes:

- Los cambios efectuados en la legislación mercantil por la Ley 19/1989.
- La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas realizada por la ley 18/1991.
- El mercado único de capitales.

E S T U D I O S

- La necesidad de refundir la dispersión normativa existente en el impuesto.
- La adaptación del gravamen societario a las nuevas corrientes imperantes en la teoría hacendística y en la jurídico-financiera.

De las causas recién expuestas, vamos a centrar nuestra atención en la primera de ellas, dadas las implicaciones que la normativa mercantil tiene en el ámbito fiscal, al objeto de delimitar las consecuencias que de aquélla se derivan para el nuevo Impuesto sobre Sociedades, en particular, en lo relativo a la obtención de la renta, situación ésta que constituye el hecho imponible del impuesto, y que por tanto, debe ser objeto de medición a través de la base imponible, magnitud que se obtiene a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, a través de un método que, -digámoslo ya- pensamos que beneficiará al contribuyente y sobre todo redundará en su seguridad jurídica.¹

2- LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

Ya en la Exposición de Motivos de la Ley, se alude al concepto de renta obtenida;² esta forma de definir la renta es consecuencia del establecimiento de un concepto único

¹ Como expusiera hace tiempo CORTES DOMINGUEZ.M.. "EL Principio de Capacidad Contributiva en el Marco de la Técnica Jurídica" *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. nº 60. (1965) p. 1037 y ss., "...la justicia del tributo exige no solo una acertada elección de los hechos imponibles, sino también una adecuada cuantificación de la obligación tributaria que acerque la contribución de cada contribuyente a la cuota ideal y justa, que de acuerdo con su capacidad contributiva, le corresponda satisfacer al Estado y a los demás entes públicos,....., la cuota tributaria debe reflejar, de la manera más exacta, la relación existente entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma y la conducta realizada por el contribuyente,....., de acuerdo con la participación, con el grado con que el sujeto pasivo ha realizado la acción hipotizada en la norma, llegue a una situación coherente en virtud de la cual, a una mayor participación en la realización del hecho imponible, corresponda una mayor cuota tributaria".

Por su parte MARTÍN DELGADO. J. M. "Los Principios de Capacidad Económica e Igualdad en la Constitución Española de 1978". *Hacienda Pública Española* nº 60.(1978) p.67 considera que " hay un primer criterio inamovible: la capacidad económica se identifica con la titularidad de medios económicos"

Traemos a colación estas citas, por considerar que en ellas se refleja una realidad entre el espíritu de la norma y la conducta social. Cuando identificamos capacidad económica con titularidad de medios económicos, no hacemos sino poner de manifiesto que en las sociedades mercantiles, los titulares de los medios económicos son las personas, que pretenden criterios reales en la configuración de los hechos imponibles que se realizan, que derivaran posteriormente en la medición de los mismos a través de la correspondiente Base Imponible, que esta cuantificación va a ser preferible desde la óptica mercantil a la hasta ahora meramente tributaria, de ahí nuestras consideraciones sobre el nuevo enfoque que consideramos tiene la nueva ley de sociedades, pero que entendemos no hace sino recoger viejas aspiraciones, que no por ello dejan de estar acordes con la realidad actual.

² El art.4º de la Ley 43/95, define el hecho imponible como "...la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo...".

de renta, lo que incuestionablemente va a facilitar su conexión con la normativa mercantil de naturaleza contable.³

La forma de determinar la base imponible que estamos considerando supone un abandono del criterio de delimitación conceptual por categorías de renta, lo que constituye una modificación importante respecto de la ley 61/1978 y sitúa a la Ley 43/1995 en la línea que tuvieron sus predecesoras, los Textos Refundidos de 22 de septiembre de 1922 y el de 23 de diciembre de 1967, en los que ya aparecía definido un concepto de renta único.⁴

Ese engarce al que hemos aludido, motivado por la adopción de un concepto de renta único, se articula de forma concreta mediante el desarrollo de la legislación mercantil a través de los siguientes instrumentos normativos:

a) La IV Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, de veinticinco de Julio de 1978, (D.O.C.L.-222/11 de catorce de Agosto de 1978).

Esta directiva indica en su preámbulo que, entre otros objetivos, persigue proteger a los socios y a terceros, al objeto de conseguir que las informaciones contenidas en las

³ El concepto único de renta, con que se delimita el hecho imponible, explicita el abandono de la clasificación de rentas que se establecía en el artº 3º de la ley 61/1978, cuando se diferenciaban los rendimientos de explotaciones económicas, capital e incrementos y disminuciones de patrimonio. Consideramos que este abandono produce una reafirmación del carácter sintético del impuesto -a diferencia del analítico de la ley predecesora-, pues sólo en supuestos muy puntuales, -básicamente en los ámbitos de la obligación real y de las exenciones parciales- se pierde, (sírvan a título de ejemplo, los arts. 57 y 134, relativos a la fijación del tipo de gravamen aplicable a los no residentes que operen sin establecimiento permanente y a las entidades parcialmente exentas, donde se hace referencia a rendimientos de explotación económica y de incrementos y disminuciones de patrimonio). Sin embargo, esta delimitación efectuada puede presentar problemas de interpretación con el art. 42 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando establece: "En la determinación del rendimiento neto de las actividades profesionales y empresariales serán de aplicación las normas del Impuesto sobre Sociedades" existiendo en este punto una diferencia básica de configuración de un impuesto respecto de otro, puesto que el I.R.P.F., es un impuesto de estructura analítica mientras que el de Sociedades es sintético, es motivo por el que nos preguntamos cuál será la base imponible para el empresario, la establecida en el art. 10.3., de la ya actual Ley sobre Sociedades, o aplicamos las normas del I.R.P.F., que regulan las variaciones patrimoniales que sí están recogidas en Renta. En esta línea, Cfr. FERREIRO LAPATZA. J. J. *Quincena Fiscal* nº 5. (1996). Marzo. Ciss.p. 12.

⁴ Cfr. PEÑA HERNANDO. E. "La base imponible en el Impuesto de Sociedades:Antecedentes históricos". *Crónica Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. nº 52. (1985). pp. 191 y ss. En el trabajo se realiza un estudio cronológico del concepto Base imponible, partiendo de la ley de 27 de marzo de 1900, que creó la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, en cuyo art. 8º podemos encontrar el primer precedente al concepto tributario básico que estamos considerando, entiéndase -Base Imponible- para seguir con los reglamentos de 30 de marzo de 1900, 29 de abril de 1902 y 18 de septiembre de 1906, como precedentes de la ley de 29 de abril y el real decreto de 19 de octubre de 1920, que son los pasos previos al texto refundido de 22 de septiembre de 1922, primer texto legal regulador del impuesto de sociedades, poniéndose de manifiesto en todas estas disposiciones ese concepto de renta de carácter único que se retoma en la Ley 43/1995. Véase asimismo ESTEBAN MARINA.A. "Impuesto sobre Sociedades: Cálculo de la Base Imponible (I)" *Carta Tributaria*. Monografía nº 239.(1996). pp.4-8.

E S T U D I O S

cuentas anuales sean comparables y que los documentos expresen la imagen fiel de la empresa.

La trascendencia de esta cuarta directiva ha sido puesta de manifiesto en numerosas ocasiones; en concreto Ayala Blanco y Niño Amo,⁵ señalan que la influencia que esta directiva ha tenido en la regulación de la información contable es difícil de ponderar, llegando a identificar las secciones del texto legal comunitario con el desarrollo de nuestra posterior normativa mercantil.

b) El Título III del Libro Primero del Código de Comercio, -artículos 25 a 41 de esta norma legal-, que son consecuencia de los cambios introducidos por la directiva referida.

c) El Capítulo VII del Real Decreto Legislativo 1564/1989 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en cuyas secciones primera a décima -artículos 171 a 222- se delimitan todos los aspectos mercantiles desde la perspectiva de las cuentas anuales que afectan a la sociedad.

d) El Real Decreto 1643/1990, que desarrolla el articulado referido, en el Plan General de Contabilidad (PGC).⁶

Todo este desarrollo normativo alcanza su sentido cuando en el artículo 10.3 del Impuesto sobre Sociedades, relativo a la determinación de la base imponible, se especifica que "en régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en el desarrollo de las citadas normas". Es aquí donde encontramos la plena justificación de la conexión antes aludida entre las normativas mercantil y fiscal, y por eso entendemos que es también aquí donde el impuesto asume los principios contables mas representativos de imagen fiel y prudencia valorativa.⁷

⁵ Cfr. AYALA BLANCO, J. L. y NIÑO AMO, M. "El Plan General de Contabilidad: reflexiones a un año de su entrada en vigor". *Impuestos*. tomo I/92. p.1391.

⁶ Cfr. COLAO MARIN, P. "La amortización del Inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades". Aranzadi Editorial. Pamplona. (1995). p. 35. "El impuesto sobre Sociedades grava la renta de sujetos cuyo sistema básico de información es la contabilidad. Es lógico que su normativa se haya visto influida, pues, por la terminología contable, y que sus procedimientos de medición partan de resultados reflejados en la contabilidad del sujeto. Se da una estrecha relación entre terminología y metodología contable y terminología y metodología fiscal en el IS."

Asimismo, ver SANZ GADEA, E. "Impuesto sobre Sociedades". Centro de Estudios Financieros. Madrid. (1991). Tomo I. 3ª Edc. p. 228. "...las normas fiscales parten de la existencia de un resultado contable, al que corrigen para llegar a la base imponible. De esta suerte puede afirmarse que la base imponible es, en parte, fruto de las normas, reglas y principios contables."

⁷ Consideramos que la definición de base imponible en los términos previstos en el art. 10 de la ley al remi-

La formulación del principio de "imagen fiel" tal como está en la Cuarta Directiva y en la Ley 19/1989 de 25 de Julio, ha sido objeto de frecuentes críticas desde la óptica jurídica. En concreto se le ha tildado de ser una fuente de inseguridad; dada su imprecisión conceptual, tanto es así que ninguno de los países de la Unión Europea se ha atrevido a concretar -ni siquiera como ejemplo- qué casos de carácter excepcional son aquellos en los que es posible o necesario excluir la aplicación de la norma legal en aras de la imagen fiel.⁸

En base a la indefinición existente acerca de cuando es posible alterar la norma para obtener la imagen fiel, consideramos que sería deseable, al objeto de evitar posibles indeterminaciones en la base imponible del impuesto, un serio intento de concretar hechos o situaciones que pueden dar lugar a la prevalencia del principio de imagen fiel que la contabilidad eleva por encima del resto de principios establecidos.⁹

3- BASE IMPONIBLE Y RESULTADO CONTABLE.

La forma sintética de definir el concepto de renta, tal como se establece en la ley 43/1995, provoca un mayor acercamiento entre el resultado contable y la base imponible,¹⁰ lo que simplifica la determinación de esta última y como hemos advertido, ofre-

tir a las normas contables, permite prescindir de la tradicional definición de gastos deducibles, puesto que se elimina un concepto jurídico de carácter indeterminado como es el de la "necesidad" del gasto, y como dice SIMÓN ACOSTA. E. "El nuevo Impuesto sobre Sociedades". *Actualidad Jurídica*. Aranzadi (1996). p. 3. "„Esto no significa un cambio sustancial en el concepto legal de gasto deducible, pero afortunadamente pone fin a una equivocación que ha tenido el respaldo de un sector doctrinal y de abundante jurisprudencia: la de que sólo son deducibles los gastos necesarios, entendiendo por "necesarios" aquellos que resultan inevitables." El profesor de Navarra continúa manifestando su opinión -que compartimos- sobre la interpretación de la necesidad, como un concepto jurídico indeterminado que debe ser concretado en referencia a la conducta típica de un empresario, puesto que en caso contrario podemos llegar a una situación indeseable que de hecho ha estado ocurriendo, cuando se produce confusión entre necesidad y evitabilidad del gasto que permitan a la inspección atribuirse una posición decisoria sobre los gastos necesarios o que guardan relación con la obtención de beneficios, esto es, que las equivocaciones de un empresario en relación al gasto, (gasto evitable) determinen la no deducibilidad de los gastos realizados.

⁸ Cfr. PASCUAL PEDREÑO. E. "Incidencia de la reforma mercantil en las relaciones entre contabilidad e Impuesto sobre Sociedades". *Impuestos*. nº 2. (1996). p. 30.

⁹ Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Primera parte. Principios contables: punto 3. "En los casos de conflicto entre principios contables obligatorios deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa".

¹⁰ Como ejemplos de este acercamiento, podemos atender a los criterios de valoración de existencias, o a la delimitación de las cuantías de las provisiones, entre otros conceptos, que no vienen establecidos en la nueva ley de forma específica, lo que fuerza a admitir la normativa mercantil que establece el Plan General Contable en su delimitación, lo que viene a significar entre otros conceptos, admitir el método LIFO, en la valoración de existencias, y en la cuantía de las provisiones que se doten por depreciación, con la repercusión manifiesta que ello tiene sobre el resultado.

E S T U D I O S

ce una mayor seguridad jurídica. Pero comenzando por el principio, habrá que plantearse el siguiente interrogante: ¿qué repercusión o trascendencia puede tener en el futuro esta forma de delimitar el concepto de base imponible en el Impuesto sobre Sociedades?. La respuesta a la cuestión planteada implica necesariamente un conocimiento exhaustivo de la legislación mercantil en lo concerniente a la metodología contable, necesidad de conocimiento que se refuerza aun más si cabe, en la medida en que el artículo 148 de la ley, relativo a las facultades de la Administración para determinar la base imponible del impuesto, remite al artículo 10.3 de la misma.¹¹

Todo ello viene a traducirse de forma concreta en el hecho de que el resultado contable, obtenido con arreglo a la normativa mercantil específica que le afecta, va a constituir la base imponible del impuesto, con las excepciones recogidas por los artículos 11 a 21 de la Ley 43/1995.

Las novedades recogidas en los artículos referidos se especifican en una doble vertiente. Así, mientras de una parte, en ellos se contienen normas que definen conceptos que regulan expresamente los sistemas de ajuste contable, de otra, hay conceptos que se omiten de modo voluntario, por lo que se hará absolutamente necesaria una aplicación estricta de las normas contables en el ámbito fiscal. Por otro lado, un breve repaso a los preceptos señalados nos pone de manifiesto que, al margen de los cambios puntuales relativos a las excepciones de la normativa mercantil,¹² existe una expresa remisión a otras leyes, que no siempre son de carácter tributario, lo que refuerza la idea de la inexcusabilidad de la interrelación entre sectores científicos,

¹¹ El informe del comité Ruding, (este fue creado en Enero de 1991 -Bol CE 1/2/1991- con el fin de evaluar la necesidad de reforzar la armonización de la imposición de las empresas en la C.E.E., siendo el 18 de marzo de 1992, cuando presentó a la Comisión de la Comunidad Europea un informe sobre "la fiscalidad de las empresas europeas después de 1992"), en los aspectos relativos a las relaciones entre fiscalidad y contabilidad, estableció entre sus conclusiones el hecho de que debía existir un acercamiento de la fiscalidad hacia los predicamentos contables y no a la inversa, y consideró que la neutralidad fiscal puede alcanzarse con un cálculo de la base imponible que tenga en cuenta los principios contables generalmente aceptados. De todo ello es un fiel reflejo el art. 10º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Entendemos que este planteamiento de utilizar la normativa mercantil como base de planteamientos tributarios, tiene hoy en nuestro país un sentido concreto desde la reforma mercantil auspiciada por la ley 19/1989, ya que previamente a ella, los pronunciamientos mercantiles adolecían del rigor necesario. Véase BESTEIRO VARELA. M. A. *Análisis de la relación actual Contabilidad-Derecho Tributario*. Instituto de Planificación Contable. Madrid. (1985). p. 240, cuando haciendo alusión a la situación en nuestro país hace veinte años, manifiesta que debido a la ambigüedad y falta de precisión que presentaba la normativa mercantil, se contribuyó de forma decisiva a que las empresas optaran por las normas tributarias, que eran más pormenorizadas y más rigurosas, para con ellas establecer criterios y normas de carácter contable.

¹² Estos cambios constituyen las excepciones contables, básicamente referidas a amortizaciones, donde se delimita de forma concisa la cuantía de las mismas, salvo para la libertad de amortización, los relativos a normas concretas de valoración y la delimitación de forma específica de gastos no deducibles. Cfr, ALONSO ALONSO. R. y PRESA LEAL. J. "Novedades más significativas de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades", *Revista de Contabilidad y Tributación*. Centro de Estudios Financieros. Madrid. nº 154. (1996). pp. 100 a 134.

Ignacio Cruz Padial

hasta el punto de que de algún artículo se deriva la necesaria "ayuda de expertos matemáticos".¹³

Creemos que ese conocimiento de la legislación mercantil desde la perspectiva contable a que hemos aludido, y que estimamos indispensable para poder determinar la base imponible del impuesto, hay que extenderlo incluso más allá de la mera técnica contable. Nos estamos refiriendo a los principios y normas de valoración,¹⁴ así como a la interpretación que de todas las cuestiones suscitadas, relativas a la aplicación de las mismas, resuelva el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, (ICAC), organismo dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, creado por la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, en su Disposición Adicional Segunda, y que tiene entre sus funciones la emisión de Resoluciones relativas a los principios contables respecto de las cuestiones que plantea la actividad económica,¹⁵ así como sobre las normas de valoración del PGC, todo ello al objeto de hacer efectivo el principio de inscripción registral.

En aplicación de las facultades que se le han conferido, el ICAC ha ido emanando una serie de Resoluciones que tienen incidencia sobre la base imponible, desde las relativas al "importe neto de la cifra de negocios", o a la "valoración del inmovilizado material", entre otras, hasta la polémica Resolución de 21 de enero de 1992, relativa a las normas de valoración del inmovilizado inmaterial. El contencioso que se suscitó como consecuencia de esta última Resolución pretendía la nulidad de las normas octava y novena de la misma, basándose para ello en la consideración de que el ICAC había introducido en los contratos de arrendamiento financiero unos criterios de valoración que atendían exclusivamente al concepto jurídico de la opción de compra, produciendo efectos fiscales distintos de los auspiciados por el PGC. La situación descrita ha sido resuelta en principio por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su sentencia 33/1994 de 19 de enero, declarando la nulidad de la Resolución, con base fundamentalmente en los siguientes argumentos:

¹³ Hay artículos en la ley, que están redactados conforme aparecerían en un reglamento, que unen además no solo ya el conocimiento fiscal y contable, sino una operatoria matemática de difícil entendimiento. Los artículos de excepciones de los criterios contables en la base imponible, constituyen un buen ejemplo de lo que decimos; a título indicativo véase el art. 15 de la ley, con especial incidencia en su apartado 11.

¹⁴ El art. 2º del PGC, establece el carácter obligatorio del plan contable para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, en lo concerniente a principios, cuentas anuales y normas de valoración. Consecuencia de esta obligatoriedad podemos afirmar siguiendo a BUIREU GUARRO. J. "Desarrollo del Derecho Contable". *Actualidad Tributaria* nº 6. 1992. p.115., que el PGC, constituye un auténtico Derecho Contable, siendo el desarrollo reglamentario de las normas contables contenidas en la cuarta y octava directiva de la CEE, el Código de Comercio y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

¹⁵ Las funciones del ICAC, están enumeradas en el art. 2. b) del RD 302/89 de 17 de Marzo, en el que se confieren al ICAC competencias para desarrollar aquellos puntos del PGC que se estimen convenientes para su correcta aplicación. El RD 1643/90, que aprueba el PGC, en su Disposición Adicional quinta, estableció que el ICAC, mediante Resolución, podrá aprobar normas de obligado cumplimiento que desarrollen el PGC.

E S T U D I O S

1º. En la disposición final quinta del RD1643/90, que aprueba el PGC, no se respeta el principio de jerarquía normativa porque permite al ICAC dictar normas de obligado cumplimiento.

2º. Esa Disposición Adicional no se puede entender como desarrollo reglamentario de una Ley ni como Reglamento.

La sentencia comentada ha sido recurrida, por lo que sobre su firmeza aún planea una incertidumbre, que se traslada a las posibles prospecciones sobre decisiones futuras, ya que si se ratifica la nulidad de la Resolución referida se producirán implicaciones en dos sentidos.

Así, de un lado tenemos que a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, se solventa la cuestión planteada, puesto que el capítulo XIII de la misma explicita de forma expresa el régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero, el Régimen Transitorio de la Ley permite en su Disposición Transitoria octava, la aplicación de la Disposición Adicional 7ª de la Ley 26/1988 de 29 de Julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, que establece el régimen de los contratos de arrendamiento financiero celebrados hasta la entrada en vigor de la Ley 43/1995.

De otro lado, habrá que valorar la situación en la que pueden quedar las demás Resoluciones, en lo relativo a los criterios aplicados a la luz de ellas por la normativa mercantil PGC,¹⁶ debido a las repercusiones que aquellos tienen sobre los resultados contables y por tanto sobre las bases imponibles del impuesto.¹⁷

Bajo la perspectiva que venimos considerando se vuelve a recuperar la interrela-

¹⁶ Queremos poner de manifiesto la situación que se crearía por la nulidad de la Resolución aludida, preguntándonos cómo quedan las demás Resoluciones dictadas al amparo de la Disposición Adicional 5ª del Real Decreto 1643/1990, que aprobó el PGC.

¹⁷ Al margen de la Resolución que adopte el Tribunal Supremo, consideramos que desde la propia esfera administrativa debe subsanarse el error introducido por la Disposición adicional quinta del PGC, para evitar situaciones como la que acabamos de describir, ya que no es admisible que un órgano unipersonal (Presidente del ICAC), pueda dictar resoluciones de trascendencia vital tanto para las empresas como para la propia Administración por su incidencia tributaria. Cfr. LÓPEZ GETA. J. M. "Las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas" *Impuestos*, tomo II/94. p. 54, cuando manifiesta, "...la incertidumbre y extraña sensación que produce la entrada en vigor de normas de general obligatoriedad emanadas del presidente de un Organismo Autónomo, respecto de las que se admite la posibilidad de que puedan ser exceptuadas del procedimiento común para la elaboración de las disposiciones de carácter general o que puedan cumplirlo de forma *suis generis*... Parecería muy razonable que desde la esfera administrativa se produjesen las necesarias iniciativas para evitar situaciones como la planteada". En esta misma línea puede verse ESTEBAN MARINA. A. (1996) Op. cit. monografía nº 240, pp 5-7, donde se recoge la sentencia aludida y comparte la opinión del profesor Albiñana, que en el nº 50 de Partida Doble comentó la misma, viniendo a considerar la nulidad de la Resolución por incompetencia del órgano que la dictó, no extendiendo la misma a la propia norma que asignaba la competencia, considerando el autor de la monografía que referimos, que la manifiesta incompetencia del ICAC para dictar la resolución arrastra la ilegalidad de la norma jurídica que le atribuyó la competencia.

ción entre la normativa fiscal y la contable que en cierta medida se quebró con la promulgación de la ley 61/1978 y en mayor grado aún con el Reglamento del Impuesto de Sociedades, (RIS), aprobado por Real Decreto 2631/1982. Como se sabe, en el dictamen que del mismo realizó el Consejo de Estado, se puso de manifiesto de forma fehaciente que una cosa era el régimen patrimonial de la empresa (Derecho Mercantil) y otra muy distinta sus obligaciones fiscales (Derecho Tributario), lo que acrecentó aquella ruptura.

La polémica sobre la que venimos incidiendo entre los aspectos fiscales, mercantiles y contables, no es novedosa, sino que ha existido siempre dada la prevalencia que la legislación fiscal ha ejercido dentro de su ámbito. Sin embargo a partir de la nueva legislación mercantil, -en vigor desde 1990- y después de la aprobación de la ley 43/1995, se debe producir una mayor toma en consideración de los aspectos jurídico-mercantiles desde la perspectiva tributaria.¹⁸

La interrelación entre los ámbitos fiscal y contable¹⁹ encuentra nuevos argumentos en el hecho de que el Impuesto sobre Sociedades apareció en nuestra legislación tributaria con un adelanto de treinta y dos años respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1900-1932), algo que sin duda fue en gran parte debido al soporte que para la determinación del beneficio gravable (base imponible) ofrecía la contabilidad de las entidades sujetas al primero de los impuestos citados.²⁰

Junto a estas situaciones que hemos descrito, que consideramos de vital importancia desde la óptica que defendemos, hay en la ley otros aspectos muy relacionados con la idea de interrelación de los ámbitos mercantil y tributario, como son -sin ánimo

¹⁸Como antecedente de esta polémica que hemos referido, ya en 1944, el profesor Rodrigo Uria, en su conferencia "Derecho Fiscal y Derecho Mercantil", reproducida en *Hacienda Pública Española* nº 94. I.E.F. Madrid. (1985) pp. 31 y ss, se hacía eco de la cuestión que nos ocupa. Más recientemente CRUZ AMOROS. M. (1992). "Causas y aspectos fundamentales de la reforma en curso del Impuesto sobre Sociedades". *Hacienda Pública Española*, monografía nº 2. p. 11, recoge la idea de que la entrada en vigor de la ley 19/1989, de adaptación de nuestra legislación mercantil a las directivas de la C.E.E., vino a revitalizar el controvertido debate Derecho Mercantil - Derecho Tributario.

¹⁹El punto 3. del artículo 10 de la Ley 43/1995, cuando establece la determinación de la base imponible, -mediante la corrección del resultado contable por los preceptos establecidos en la Ley sobre Sociedades- que se obtiene por aplicación de normas mercantiles, consideramos que respecto del mismo habrá de tenerse sumo cuidado en lo que el artículo referido llama "disposiciones que se dicten en el desarrollo de las citadas normas", ya que podemos llegar a establecer bases imponibles, como cuantificadoras del hecho imponible, por simples preceptos de carácter reglamentario, lo que puede entrar en colusión directa con el art. 10 de la L.G.T., cuando establece, "se regulará en todo caso por Ley, a)La determinación del hecho imponible...", esto refuerza aun más si cabe, la idea expuesta con anterioridad relativa a las Resoluciones del ICAC, por la trascendencia que pueden tener al amparo del párrafo citado del art. 10.3. Todo ello sin menoscabo de la interrelación que preconizamos entre ámbitos, siempre que ésta se produzca al mismo nivel normativo.

²⁰La consideración de la fecha de 1900, como comprensiva de la entrada en vigor de la legislación societaria, tiene su fundamento en estimar como origen de esta imposición de carácter societario, a la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Cfr. PEÑA HERNANDO. E.

E S T U D I O S

de ser exhaustivo- los recogidos en los artículos once, dieciséis, dieciocho, diecinueve, veinte y veintiuno de la Ley del Impuesto sobre Sociedades,²¹ en los que la influencia de la normativa mercantil sobre la tributaria, a través de sus aspectos contables, es claramente manifiesta.

Por otra parte, el art. 148 de la Ley 43/1995, faculta a la Administración Tributaria a determinar el resultado contable aplicando las normas a que se refiere el art.10.3 de la Ley a los solos efectos de determinar la base imponible, que se configura a partir de la cuenta de Pérdidas y Ganancias establecida por la contabilidad; esta última cuenta aludida -a tenor de lo establecido en el art. 208 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, donde se especifica que los auditores "...comprobarán si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio."-²² dará lugar, si el informe de Auditoría es sin salvedades, a que tengamos un resultado contable acorde a los preceptos de la norma mercantil.

Enlazando con lo anterior, hay que aludir al art. 139 de la Ley 43/1995 relativo a las facultades de la Administración Tributaria para efectuar comprobaciones de todos los soportes de naturaleza mercantil que delimiten el resultado de la empresa, todo ello con un alcance aún mayor que el establecido por la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de octubre de 1995. En esta Resolución se sienta que el secreto profesional no cubre los datos consignados en el Informe de Auditoría, por lo que los datos de naturaleza tributaria incluidos en el mismo podrán ser recabados para su comprobación por la Administración Tributaria en base a la interpretación de la Resolución citada a través de la normativa mercantil aplicable,²³ no siéndole aplicable la excepción prevista en el art. 111 de la L.G.T.²⁴

²¹Estos artículos de la Ley 43/1995, relativos a correcciones de valor, en materia de amortizaciones, pérdida de valor de los elementos patrimoniales, provisiones para riesgos y gastos, reglas de valoración de carácter general y especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias, operaciones vinculadas, cambios de residencia, sustitución de valor contable por valor normal de mercado, inscripción contable de ingresos y gastos, subcapitalización y reinversión de beneficios extraordinarios, ponen de manifiesto un elevado contenido de carácter mercantil, especialmente en aspectos contables.

²²Según el art. 172 del RDL 1564/90, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, las cuentas anuales comprenden el Balance la cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria.

²³Esta normativa mercantil que aludimos se centra en Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, Ley y Reglamento de Auditoría y Reglamento del Registro Mercantil.

²⁴La Resolución objeto de nuestro comentario, establece en su Considerando 7º, que en resumen "...los informes de auditoría carecen de carácter confidencial, porque la ley dota a los mismos de una esencial vocación de publicidad más evidente si cabe cuando se trata de informes obligatorios, dado que en este caso es preceptivo su depósito en el Registro Mercantil, vocación que es incompatible con el pretendido carácter de confidencialidad necesario para acogerse a la exención prevista en el art. 111 de la Ley General Tributaria: si bien es verdad que el informe no puede ser exigido por cualquier tercero, ni de la empresa auditada ni del auditor, sino que la difusión de su contenido tiene cauces previstos en la ley, también es innegable que no puede sostenerse el carácter confidencial de algo que, según definición legal, va dirigido a surtir efectos frente a terceros..."

Llegados a este punto, estamos en condiciones de poner de manifiesto que la pretendida interrelación entre las normativas fiscal y contable, no se detiene en la esfera contable, sino que tiene una mayor trascendencia, puesto que implica a la Auditoría, por lo que ésta puede constituirse en un soporte básico para la Administración, todo ello a expensas de lo que la profesión auditora repare en la obligación de dar a conocer los datos de naturaleza tributaria que soportan el informe de auditoría, y es muy posible que no permanezcan impasibles ante la cuestión suscitada.

En relación a todas las consideraciones expuestas, se constata de nuevo la aproximación legal entre la base imponible -elemento cuantitativo del tributo- y el ámbito económico de la empresa, lo que constituye un factor nuclear en el impulso de la interrelación fiscal-contable-mercantil. Todo ello nos hace pensar que será necesario que exista el buen clima fiscal que el art. 96 de la Ley General Tributaria preconiza para las relaciones Administración-administrados, al objeto de poder resolver las discrepancias que surjan. A este respecto conviene recordar que la Administración se encuentra vinculada por los mandatos de los artículos ciento cuatro a ciento siete de la LGT; y en especial por lo dispuesto en los apartados cuatro y cinco de este último, en los que se establecen los supuestos de consultas vinculantes para la Administración, aspecto éste singularmente importante por la seguridad jurídica que ello conlleva y que sin duda habrá de ser un importante instrumento de aquellas relaciones.²⁵

4- CONCLUSIONES

1ª. La Ley 43/1995, ha venido a retomar la interrelación entre los ámbitos fiscal y contable, que vuelve a estar en la situación de que le privó la ley 61/1978 por motivos recaudatorios; a pesar de ello estimamos que se podía haber producido un acercamiento a la normativa mercantil aún más intenso y sobre todo más concreto.

2ª. Esa interrelación a la que aludimos, había sido ya preparada parcialmente por la Ley 19/1989 de veinticinco de Julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la C.E.E. en materia de Sociedades, que puso las bases de carácter mercantil sobre las que se asienta la normativa fiscal que emana de la nueva imposición sobre las sociedades.²⁶

²⁵Consideramos de especial relevancia el apartado cuatro del artículo 107 de la LGT, ya que el carácter vinculante de las consultas atribuidas en el mismo, están referidas de forma especial a aspectos relacionados con las empresas, lo que conferirá a éstas una seguridad en sus actuaciones que hasta ahora no tenían. El apartado cinco relativo al régimen tributario derivado de los expedientes de regulación de empleo, así como al régimen fiscal de los activos financieros y seguros de vida, tendrá carácter vinculante en los términos que reglamentariamente se determine.

²⁶Cfr. SANZ GADEA. E. "Efectos fiscales de la reforma mercantil". *El nuevo Derecho de Sociedades y su incidencia tributaria*. 1ª edc. Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid. (1990). p. 137. "Desde el reconocimiento del principio de autonomía del Derecho Tributario, es deseable el mayor grado de armonización entre lo fiscal y lo mercantil".

E S T U D I O S

3ª. La reforma de la LGT, actuada por la Ley 25/1995, constituye un paso importante a la hora de favorecer la interrelación de los ámbitos mercantil y tributario, pues el reconocimiento de la realidad económica que experimentan las sociedades por parte de la Administración Tributaria, será elemento necesario para el desarrollo de las relaciones entre unas y otras.

Las conclusiones expuestas constituyen un reto para el derecho positivo, lo que obligará a un Derecho Tributario mucho más concordado -tal y como recogió J. M. Gondra-²⁷ en el que las normas tributarias, mercantiles y contables marchen de mutuo acuerdo.

El frente abierto o retomado respecto a la interrelación interdisciplinar es muy importante, pero el camino para lograr su concreción en la realidad y para conseguir la interrelación interdisciplinar que preconizamos, a pesar de no significar interferencia o pérdida de soberanía de cada una de las disciplinas, no va a estar exento de polémica y, como suele parafrasearse ante situaciones como la descrita, el tiempo dará o quitará razones.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ALONSO. R. y PRESA LEAL. J. "Novedades más significativas de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades", *Revista de Contabilidad y Tributación*. Centro de Estudios Financieros. nº 154 Madrid. (1996).

AYALA BLANCO. J. L. y NIÑO AMO. M. "El Plan General de Contabilidad: reflexiones a un año de su entrada en vigor". *Impuestos*. tomo I/92.

BESTEIRO VARELA. M. A. *Análisis de la relación actual Contabilidad-Derecho Tributario*. Instituto de Planificación Contable. Madrid. (1985).

BUIREU GUARRO. J. "Desarrollo del Derecho Contable (I)". *Actualidad Tributaria*. nº 6. (1992).

COLAO MARIN. P. *La amortización del Inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*. Aranzadi Editorial. Pamplona. (1995).

²⁷Cfr.GONDRA. J. M. "Del Derecho de la economía a la moderna economía del Derecho, viejas y nuevas perspectivas de colaboración interdisciplinar entre la Ciencias económicas y jurídicas", *Estudios de Economía* (libro homenaje con motivo del XXV aniversario de la creación de la Facultad de Ciencias Económicas y Comerciales de Bilbao) Bilbao (1982). p. 63., donde recogiendo la idea del profesor Hernández Gil, manifiesta " el jurista que pretenda estar a la altura de los tiempos, no puede negarse al diálogo interdisciplinar, sino que debe abrirse a la comunicación con el resto de las Ciencias sociales, entre ellas la economía, y hacerlo sin recelos sin que ello implique renunciar al ámbito científico propio del Derecho."

Ignacio Cruz Padial

CORTÉS DOMINGUEZ. M. "EL Principio de Capacidad Contributiva en el Marco de la Técnica Jurídica" *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. nº 60. (1965)

CRUZ AMOROS. M. (1992). "Causas y aspectos fundamentales de la reforma en curso del Impuesto sobre Sociedades". *Hacienda Pública Española*, monografía nº 2.

FERREIRO LAPATZA. J. J. "Sobre la Ley 43/1995, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades". *Quincena Fiscal*. (1996) nº 5. CISS.

GONDRA. J. M. "Del Derecho de la economía a la moderna economía del Derecho(viejas y nuevas perspectivas de colaboración interdisciplinar entre la Ciencias económicas y jurídicas", *Estudios de Economía* (libro homenaje con motivo del XXV aniversario de la creación de la Facultad de Ciencias Económicas y Comerciales de Bilbao) Bilbao (1982).

INFORME RUDING. "La fiscalidad de las empresas europeas después de 1992", Comisión de la Comunidad Europea 18 de marzo de 1992.

MARTÍN DELGADO. J. M. "Los Principios de Capacidad Económica e Igualdad en la Constitución Española de 1978". *Hacienda Pública Española* nº 60. (1978).

MARINA ESTEBAN. A. "Impuesto sobre Sociedades: Calculo de la Base Imponible. (I) y (II)". *Carta Tributaria*. Monografías nº 239 y 240. (1996).

PASCUAL PEDREÑO. E. "Incidencia de la reforma mercantil en las relaciones entre contabilidad e Impuesto sobre Sociedades". *Impuestos*. nº 2. Enero (1996).

PEÑA HERNANDO. E. "La base imponible en el Impuesto de Sociedades: Antecedentes históricos". *Crónica Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. nº 52. (1985).

SANZ GADEA. E. "Efectos Fiscales de la Reforma Mercantil". *El nuevo Derecho de Sociedades y su incidencia tributaria*. 1ª edc. Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid (1990).

SANZ GADEA. E. *Impuesto sobre Sociedades*. Centro de Estudios Financieros. Madrid. (1991). Tomo I. 3ª Edc.

SIMÓN ACOSTA. E. "El nuevo Impuesto sobre Sociedades". *Actualidad Jurídica*. Aranzadi (1996).

URIA.R. "Derecho Fiscal y Derecho Mercantil", *Hacienda Pública Española* nº 94. IE .F. Madrid. (1985).



Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

**CRITERIOS FISCALES Y CONTABLES EN LA NUEVA LEY
DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:
ALGUNAS OBSERVACIONES**

Ramón Falcón y Tella

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la EADAF

El art. 10.3 de la Ley 43/1995, actualmente reguladora del Impuesto sobre Sociedades, remite, como es sabido, a los criterios contables para la determinación de la base imponible del Impuesto, sin perjuicio de las «correcciones» que resultan de la propia Ley. Ahora bien, el mencionado precepto, como toda norma jurídica, ha de interpretarse necesariamente en relación con su contexto —que no es otro que el resto del ordenamiento, y muy especialmente los principios jurídico-tributarios de rango constitucional y legal—, sus antecedentes históricos y legislativos, la realidad a la que el tributo ha de ser aplicado, y muy especialmente su espíritu y finalidad (art. 23.1 LGT en relación con el art. 3.1 Código Civil).

Dicho en otros términos, el mayor o menor alcance de la remisión a los criterios contables que contiene la nueva Ley plantea, ante todo, un evidente problema de interpretación, que ha de resolverse con criterios jurídicos; y como en toda interpretación, puede llegarse a la conclusión de que el espíritu o voluntad de la ley no coincide exactamente con el tenor literal de sus términos, en el sentido de que la remisión es mayor, menor, o incluso no opera en un determinado supuesto aunque no exista ninguna excepción o «corrección» expresa.

Conviene observar que no se trata sólo de evitar que los criterios contables lleven a un resultado incompatible con los principios tributarios. Se trata también —y ello no es menos importante— de evitar que los criterios contables (PGC, planes sectoriales, resoluciones y consultas del ICAC... e incluso los criterios que en concreto aplica cada sujeto pasivo) se vean contaminados por la fiscalidad, en el sentido de que las decisiones contables se adopten, por la Administración y por las empresas, pensando en las consecuencias tributarias de las mismas.

No se trata sólo de alertar sobre un riesgo a mi juicio evidente. En la adaptación sectorial del PGC a las entidades aseguradoras actualmente en tramitación, parece que Tributos ya ha expresado su deseo de informar, cuando la Ley 30/1995, de 8 de noviem-

E S T U D I O S

bre, de Ordenación y Supervisión de los seguros privados, únicamente prevé la emisión de informes por parte del ICAC y de la Junta Consultiva de Seguros. Nada hay que objetar a que en el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general (como son también los planes de contabilidad) se produzcan informes no previstos expresamente, pero si cada órgano administrativo emite su informe desde perspectivas contradictorias (el control financiero de las entidades de seguros previsiblemente presenta exigencias distintas a las fiscales) difícilmente ello redundará en una mejora técnica del texto que finalmente se apruebe. Puede ocurrir incluso que una norma contable elaborada con la finalidad de asegurar el nivel de tributación que se desea acabe sentando criterios difícilmente compatibles con la imagen fiel y la prudencia valorativa.

Desde esta perspectiva, me permito apuntar mi opinión personal sobre algunos puntos concretos de la nueva Ley que han suscitado, entre los primeros comentarios al texto, interpretaciones divergentes. Se trata de casos, sin ninguna pretensión de exhaustividad, en que la remisión a los criterios contables no opera en absoluto o tiene un alcance mucho más restringido del que a primera vista pudiera parecer, sin que la Ley del impuesto se haya preocupado de establecer expresamente la debida excepción; se trata, en definitiva, de ajustes extracontables que implícitos en la nueva Ley o derivados de la propia lógica del impuesto.

I- VALOR DE LAS RESOLUCIONES DEL ICAC Y DE LAS CONTESTACIONES A CONSULTAS: EL EJEMPLO DE LAS RETRIBUCIONES A ADMINISTRADORES

No cabe ninguna duda de que el PGC constituye una verdadera y propia norma jurídica, dictada en desarrollo de los criterios establecido en el Código de Comercio. Como toda norma jurídica ha de ser interpretada y aplicada, en última instancia, por los Tribunales, sin que estos queden en modo alguno vinculados por disposiciones de rango inferior al de Decreto, que es el que ostenta el PGC.

Menos aún pueden tener carácter vinculante las Resoluciones del ICAC, ya que como afirma la STSJ Madrid 33/1994, de 19 enero, no se trata de verdaderas normas jurídicas. Por un lado, porque su tramitación no sigue el procedimiento para la elaboración de disposiciones de carácter general, es decir no sigue el procedimiento legalmente establecido para la elaboración de normas reglamentarias. Y por otro, porque la atribución de competencias que efectúa la disp. final 5ª del RD 1643/1990 en favor del ICAC resulta incompatible con la atribución de la potestad reglamentaria al Gobierno que efectúa el art. 97 CE. La Ley puede, ciertamente, atribuir la competencia para emanar disposiciones reglamentarias a órganos distintos del Gobierno respecto a una materia concreta, pero no puede hacerlo, en cambio, con la amplitud y generalidad de dicha disposición final.

Cuestión distinta es que, en muchos casos, la interpretación contenida en las Resoluciones del ICAC coincida con la que resulta del Plan General de Contabilidad, lo

que en última instancia —al menos en cuanto a la trascendencia tributaria del criterio interpretativo de que se trate— determinarán los Tribunales. En el bien entendido de que no procede en ningún caso una mecánica traslación del criterio contable al ámbito tributario, sino que previamente hay que determinar caso por caso en qué medida la Ley del impuesto remite a la contabilidad, lo que como se ha dicho constituye un problema de interpretación a resolver con criterios jurídicos.

Lo mismo cabe decir respecto a las contestaciones a consultas formuladas al ICAC, si bien en este caso la ausencia de carácter normativo se reconoce expresamente en la disposición adicional décima del Reglamento de Auditoría aprobado por RD 1636/1990, de 20 de diciembre, según la cual «la contestación tendrá carácter de mera información y en ningún caso constituirá un acto administrativo».

De ello resulta que el contribuyente puede apartarse en su autoliquidación de las resoluciones del ICAC y del criterio mantenido en las consultas, sin que por ello puedan imponerse sanciones siempre que la interpretación mantenida sea, al menos, razonable. Y que la Administración tributaria no está vinculada por la «información» contable emanada del ICAC.

De ello se deduce también que no es preciso rescatar alguna antigua consulta del ICAC, más o menos olvidada, para llegar a conclusiones que casi me atrevería a calificar como obvias desde el punto de vista tributario. Por ejemplo, no resulta imprescindible saber cual es la opinión del ICAC sobre si la retribución de los administradores puede considerarse —parece que «podría»— como gasto a efectos contables o constituye una aplicación del beneficio. En todo caso, desde el punto de vista tributario y dejando a salvo supuestos extremos de posible fraude de ley, tales retribuciones siguen siendo deducibles en la base de la entidad, en la medida en que no derivan de la condición de socio o partícipe, sino que remuneran servicios prestados a la entidad.

En el IRPF, por ejemplo, tales retribuciones se consideran expresamente como rendimientos del trabajo personal en la letra p) del art. 25 Ley 18/1991, y por tanto quedan excluidos del tratamiento especial que los arts. 37.1 y 78 siete reservan a la participación en fondos propios de entidades, con objeto de evitar la doble imposición que en otro caso se produciría. Un elemental criterio de coherencia entre el IRPF y el IS permite concluir fácilmente, a mi juicio, que en consecuencia las retribuciones que nos ocupan son deducibles por la sociedad.

Cabe razonablemente entender que la deducibilidad se subordina a que tales retribuciones no superen los límites máximos fijados en los Estatutos y, supletoriamente, en la legislación mercantil (que no coinciden exactamente con los del art. 121.d) del anterior Reglamento), como son que se haya dotado la reserva legal y estatutaria y se haya pagado un 4 por 100 de dividendos, salvo que los estatutos fijen un porcentaje superior (art. 130 LSA), o que no superen el 10 por 100 de los beneficios repartibles, si se calculan en función de los beneficios, o hayan sido aprobados por la Junta General, en caso contrario (art. 66 LSRL). Téngase en cuenta que la legislación mercantil también permi-

E S T U D I O S

te que los Estatutos contemplen la prestación de servicios, remunerada o no, en favor de la sociedad, y que también estas remuneraciones han de considerarse en principio como deducibles para la sociedad.

2- TRIBUTACION DE LAS ADQUISICIONES GRATUITAS

De acuerdo con el art. 15.2.a) LIS los bienes adquiridos a título lucrativo se valorarán por el valor normal de mercado. La norma de valoración 2ª del PGC remite al «valor venal», que prácticamente coincide con el de mercado, ya que dicho valor venal es el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual.

El citado artículo 15 no dice expresamente que el valor de mercado se integra en la base imponible del adquirente, a diferencia de lo que ocurre con las demás operaciones que se valoran por su valor normal de mercado, e incluso con las propias transmisiones lucrativas respecto al transmitente, que «integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable» (art. 15.3).

Desde el punto de vista contable, la Res. 30 julio 1991 del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, considera que los bienes obtenidos sin contraprestación deben contabilizarse por su valor venal utilizando como contrapartida una cuenta de «ingresos a distribuir en varios ejercicios», siendo de aplicación las reglas contenidas en la norma de valoración 20ª del PGC, relativa a las subvenciones de capital, según las cuales estos ingresos se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos correspondientes, y en caso de que los activos no sean depreciables la imputación al resultado contable se hará en el ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario del bien.

Ante el silencio de la Ley del Impuesto, se ha sostenido que el criterio contable es igualmente aplicable a efectos tributarios. En este sentido, la «Guía del Impuesto sobre Sociedades» de I. Díaz Yanes y otros (Ed. CISS, 1996) afirma que «en la medida en que las Resoluciones del ICAC puedan considerarse desarrollo reglamentario de las disposiciones sobre determinación del resultado contable, serían de aplicación estas normas contables, es decir, las donaciones se imputarán en la base imponible en la misma medida en que se imputen en la cuenta de Pérdidas y Ganancias».

Tan sorprendente conclusión conduce, en la práctica, a afirmar que las donaciones recibidas no tributan hasta que se enajena el bien recibido. Incluso en el caso de que se trate de un bien amortizable, ya que si bien en estos casos hay que ir llevando a resultados el valor del bien a medida que se amortiza, el mayor beneficio contable queda anulado por la amortización, con lo que la base imponible es la misma que si la sociedad no hubiera recibido la donación.

Dicho en otras palabras, las adquisiciones lucrativas obtenidas por personas jurídicas quedarían totalmente libres de tributación. La única consecuencia sería (aparte de la incidencia que indirectamente pudiera producirse en la valoración de las acciones) que en el momento de la enajenación y a efectos de calcular el correspondiente «incremento de patrimonio —o «resultado extraordinario», en la terminología de la nueva Ley— habría de tomarse un valor de adquisición «cero».

En mi opinión, sin embargo, esta interpretación resulta manifiestamente insostenible, y ello por diversas razones. En primer lugar, resulta difícil pensar que una modificación tan radical del régimen tributario de las adquisiciones lucrativas obtenidas por personas jurídicas se haya introducido por el legislador de forma tácita, a través de la genérica remisión a la contabilidad que efectúa el art. 10.3. Obsérvese que ni siquiera se ha derogado expresamente —ni, a mi juicio, tácitamente— el art. 3.2 de la Ley 29/1987, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según el cual «los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior (adquisiciones a título gratuito e indemnizaciones derivadas de seguros de vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario), obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades».

De haberse producido una derogación de esta última norma —lo que, insisto, a mi juicio no es el caso— se habría introducido en el sistema una injustificable discriminación entre los empresarios individuales (cuyas adquisiciones lucrativas tributan por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) y sociales; así como una discriminación, más difícil aún de explicar, entre las donaciones en metálico, que según los criterios contables se llevan a resultados en el ejercicio en que se reciben, y las donaciones en especie.

Tampoco tendría sentido alguno sostener, por poner un ejemplo extremo, que quien adquiere un activo valorado en varios millones por permuta, a cambio de un bien cuyo valor contable es prácticamente nulo, integra en su base el valor de mercado, mientras que no lo hace quien adquiere gratuitamente el mismo bien. Si en la permuta no se sigue el criterio contable no se ve razón alguna que permita sostener que dicho criterio se aplica a las donaciones.

Por otro lado, la interpretación que rechazamos vacía de contenido la norma de valoración de los bienes «adquiridos a título lucrativo» contenida en el art. 15.2.a) de la Ley. Pues si la adquisición no tributa, sino que simplemente se lleva a la base, cuando el bien se transmite a terceros, el valor de enajenación (ya sea la contraprestación obtenida o el valor de mercado del bien en el momento en que se enajena, si se trata de una operación vinculada o de una transmisión lucrativa), carecería de sentido que el legislador hiciera referencia alguna al valor normal de mercado en el momento de la adquisición, que es evidentemente al que se refiere el art. 15.2.a).

Esto último requiere alguna precisión. Desde el punto de vista contable, en el momento de la enajenación del bien adquirido a título gratuito habrá normalmente dos plusvalías. Por ejemplo, si se recibe un bien cuyo valor venal es de 100, y al cabo de

E S T U D I O S

unos años se vende por 150, si el bien no es amortizable habrá de llevarse a resultados en el ejercicio de la venta, por un lado el valor venal que inicialmente se había reflejado en el pasivo (100), y por otro la diferencia entre dicho valor venal o contable y el precio obtenido (150-100); si el bien se ha amortizado parcialmente, la primera de estas plusvalías será el valor contable (es decir, el valor venal por el que inicialmente se recogió el bien en las cuentas del subgrupo 13, «ingresos a distribuir en varios ejercicios», menos la amortización acumulada), y además habrá un ingreso por la diferencia entre dicho valor contable y el precio de enajenación; sólo si el bien está totalmente amortizado habrá una única plusvalía por el importe del precio, al ser el valor contable cero.

Pues bien, obviamente en todos los casos la suma de ambas plusvalías (y, por tanto, el beneficio sometido a tributación, de seguirse los criterios contables) sería igual al precio obtenido, es decir 150 en nuestro ejemplo. En estas circunstancias resulta totalmente irrelevante el valor de mercado del bien en el momento de su adquisición lucrativa, pues no tendría sentido alguno que el legislador se molestara en sentar un criterio que, a los sumo, serviría para determinar si se ha producido una plusvalía de 100 y otra de 50, o bien una plusvalía de 90 y otra de 60. Siendo en todo caso la suma de ambas plusvalías igual al precio (o al valor de mercado del bien en el momento de la enajenación) la ley se habría ahorrado la referencia al valor normal de mercado del bien adquirido lucrativamente; máxime si se tiene en cuenta que ya el PGC remite al valor venal y que éste, en la práctica, viene a coincidir con el valor normal de mercado.

Conviene observar también que, si bien el art. 15.3 se refiere a la **cuantía o importe** de la renta que se integra en la base imponible en los distintos supuestos de elementos patrimoniales valorados por su valor de mercado, salvo para los bienes adquiridos a título gratuito (y precisamente esta omisión es la que ha llevado erróneamente a pensar que las donaciones no tributan en la entidad beneficiada por ellas), sin embargo dicho precepto no se refiere al **ejercicio o momento** en que ha de imputarse dicha renta. Tampoco el art. 18, pese a que su redacción recuerda la norma de valoración 20ª del PGC, se refiere a la imputación temporal del ingreso, sino a los efectos de la aplicación de un valor de mercado distinto al valor contable, como resulta de la propia rúbrica de este precepto; efectos que no son otros, como más adelante veremos, que la creación de una renta ficticia, positiva o negativa, o si se quiere la práctica del correspondiente ajuste extracontable para calcular el impuesto.

El precepto que la Ley dedica a la imputación temporal de ingresos y gastos es el art. 19, y en él no se contempla ninguna diferencia de trato para las adquisiciones a título gratuito. Obsérvese, además, que este precepto no se remite a los criterios contables de imputación temporal —a diferencia de lo que hace el art. 10.3 a efectos de cuantificación—, sino que establece directamente que «los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos

y otros» (art. 19.1). Ciertamente el contenido de esta norma coincide, incluso en su tenor literal, con el principio contable de devengo.

Pero no se trata de una remisión en bloque a la contabilidad, que aquí no se menciona para nada, sino del establecimiento por la Ley del impuesto de una norma que, en la mayoría de los casos, coincide de hecho con el criterio contable de imputación. De manera que se aplicará el criterio del devengo, pero no porque éste sea el criterio contable, sino porque es el establecido a efectos fiscales en el art. 19.1; y no se aplicarán, en cambio, las excepciones al criterio contable del devengo en la medida en que no estén recogidas expresa o implícitamente en la Ley del impuesto. Y la Ley del impuesto, en los apartados 2 y 3 del art. 19, sólo permite abandonar el criterio fiscal y atender al criterio contable con autorización administrativa en los supuestos excepcionales previstos en los arts. 34.4 y 38.2 del Código de Comercio, o para retrasar un gasto o adelantar un ingreso, y aún esto último siempre que no conlleve una menor tributación. Pero no cabe retrasar la imputación fiscal del ingreso (sin perjuicio de la regla especial para las operaciones a plazos contenida en el art. 19.5) ni adelantar la deducción del gasto, aunque contablemente proceda tal diferimiento del ingreso o adelanto en la imputación del gasto.

De ello cabe deducir, en mi opinión, que a las adquisiciones gratuitas no se les aplica la norma 20 del PGC, que en el fondo no es otra cosa que una excepción al criterio contable del devengo, sino lo establecido en el art. 19.1 LIS según el cual ha de atenderse al momento en que se produce «la corriente real de bienes y servicios», que no es otro que el momento en que la donación se recibe. Por tanto, las adquisiciones gratuitas tributan por el valor normal de mercado del bien recibido (art. 15.2) en el ejercicio en que los bienes se reciben (art. 19.1), que es exactamente lo que venía ocurriendo hasta ahora. Obviamente no con mucha frecuencia, dado que el gravamen del 35 por 100 aconsejaba normalmente optar por alternativas menos onerosas para la sociedad, como el préstamo o la aportación de capital. Y esperemos que una lectura apresurada de la nueva Ley no haga proliferar las donaciones a sociedades, que después podrían lamentarse.

La interpretación propuesta resulta perfectamente congruente con lo establecido en la Ley respecto a la obligación real de contribuir. En efecto, de los arts. 47.2.b), 56.4 y 59 de la Ley 43/1995 se deduce sin dificultad que la donación de un bien situado en España en favor de una entidad no residente, sin establecimiento permanente, supone un incremento de patrimonio gravado que da lugar al devengo del Impuesto sobre Sociedades en el momento en que se produce la alteración patrimonial, es decir en el momento en que el bien se recibe, al tipo del 35 por 100, que es el fijado en el art. 57.d) para los incrementos de patrimonio en general. Obviamente no tendría sentido que la misma adquisición lucrativa obtenida por una entidad residente o por un establecimiento permanente quedara excluida del impuesto o que la correspondiente carga tributaria pudiera diferirse hasta el momento de la enajenación.

E S T U D I O S

Si esto es así, surge inmediatamente la pregunta de por qué el art. 15.3, a diferencia de lo que ocurre en los demás supuestos en que se aplica el valor normal de mercado, no dice expresamente que el adquirente ha de integrar en su base imponible el valor de mercado de los bienes adquiridos gratuitamente, pues es precisamente tal omisión la que ha llevado a pensar que a las donaciones recibidas son de aplicación los criterios contables. Aunque parezca paradójico, no se me ocurre otra cosa que pensar que para los redactores del proyecto debió de parecer que tal integración en la base, y precisamente en el momento en que se recibe el bien, era algo evidente, y por tanto resultaba innecesario decirlo expresamente.

Obsérvese que, salvo en las adquisiciones a título gratuito, en todos los demás supuestos de aplicación del valor normal de mercado no es éste el que se integra en la base imponible, sino:

- la diferencia entre el valor de mercado de los bienes transmitidos y su valor contable, en el caso de los elementos transmitidos a título gratuito, aportados a otras sociedades, entregados a los socios como consecuencia de la disolución o reducción de capital, reparto de la prima de emisión o distribución de beneficios, o transmitidos en el marco de una fusión o escisión;

- la diferencia entre el valor de mercado de los bienes adquiridos y el valor contable de los entregados a cambio, en los supuestos de permuta, canje y conversión.

Quizá por ello el legislador entiende que en todos estos supuestos no basta decir que los correspondientes elementos patrimoniales se valoran por el valor normal de mercado, sino que es necesario precisar que lo que se integra en la base es la diferencia entre dicho valor y el valor contable de los bienes entregados.

En el supuesto de adquisición gratuita lo que se integra en la base imponible (y en la base del ejercicio en que la adquisición se produce por las razones antes expuestas) es el valor de mercado, sin más, y no la diferencia entre dicho valor y algún otro. Por ello al legislador parece bastarle con establecer el criterio de valoración sin ordenar expresamente su integración en la base. O dicho en otros términos, la finalidad del art. 15.3 es precisar qué se integra en la base, dando por supuesto que tal integración se produce en todo caso; si bien a la vista de algunas interpretaciones no hubiera estado de más una mención expresa.

3- IMPUTACION TEMPORAL DEL INGRESO CUANDO SE APLICA EL VALOR DE MERCADO

No sólo las donaciones están provocando controversias sobre el régimen tributario aplicable a las mismas en la nueva Ley del impuesto. También el tenor literal del art. 18 ha llevado a conclusiones a mi juicio excesivamente apresuradas e incorrectas respecto a otro tipo de operaciones.

Ramón Falcón y Tella

Dispone este precepto que «cuando un elemento patrimonial o un servicio hubieren sido valorados a efectos fiscales por el valor normal de mercado, la entidad adquirente del mismo integrará en su base imponible la diferencia entre dicho valor y el valor de adquisición, de la siguiente manera:

a) Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que los mismos motiven el devengo de un ingreso.

b) Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que los mismos se transmitan.

c) Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto a los referidos elementos.

d) Tratándose de servicios, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial en cuyo caso se estará a lo previsto en las letras anteriores».

En algunos comentarios a la nueva Ley se ha querido ver en esta norma el criterio de imputación temporal de ingresos a seguir por la entidad adquirente cuando se aplica el valor de mercado, que vendría a coincidir con el criterio contable. Por ejemplo, respecto a la permuta, se afirma que «si como sucederá normalmente el valor de mercado del bien recibido es superior al valor neto contable del bien cedido, contablemente no habrá ni beneficio ni pérdida (pues la Res. ICAC 30 julio 1991 impide contabilizar el bien recibido por encima del valor neto contable el elemento entregado a cambio), mientras que fiscalmente existirá un incremento de patrimonio por la diferencia de valor. No obstante, dicha diferencia no va a provocar un ajuste en el ejercicio en que se realice la permuta, por la totalidad del beneficio extraordinario, sino que se va a imputar a la base imponible según las reglas del art. 18» (L. A. Malvárez, *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades*, CEF, 199, pág. 154).

En mi opinión, sin embargo, si el valor normal de mercado del bien recibido es superior al valor neto contable del bien entregado a cambio, sí ha de practicarse un ajuste por la totalidad de la diferencia (que el art. 15.3 ordena integrar en la base imponible de la entidad) y precisamente en el ejercicio en que la permuta se produce, de acuerdo con los criterios de imputación que establece el art. 19.1, el cual remite al momento en que se produzca la «corriente real de bienes».

Este mismo artículo 19, en el párrafo segundo de su apartado 3, precisa que si el ingreso se imputa contablemente en un período distinto a aquél en que procede la imputación fiscal según lo previsto en el apartado 1, prevalece este último, salvo que el ingreso se haya imputado contablemente en un período anterior, en cuyo caso también fiscalmente se anticipa el ingreso, salvo que ello dé lugar a una menor tributación (por ejemplo, porque existían pérdidas en dicho ejercicio). Pero el diferimiento de la impu-

E S T U D I O S

tación contable del ingreso respecto al momento en que se produce la corriente real de bienes y derechos no permite diferir la tributación.

Aplicando este criterio al caso de la permuta, ha de concluirse que la imputación se produce de acuerdo con el criterio fiscal de devengo, y por tanto siempre en el momento en que se produce la corriente real de bienes y servicios.

La verdad es que resulta sorprendente que el legislador tributario —normalmente tan preocupado de evitar interpretaciones que puedan conducir a eludir o diferir la tributación, hasta el punto de que, a menudo, propicia verdaderos y graves excesos de la Inspección— haya optado en la Ley 43/1995 por una redacción del art. 18 cuyo tenor recuerda determinados criterios contables de imputación temporal de ingresos (la norma 20, por ejemplo), con el consiguiente riesgo de que una lectura apresurada del precepto lleve a trasladar al impuesto, de buena o mala fe, la «prudencia» propia de la contabilidad. Precisamente por ello conviene insistir, en mi opinión, en la necesidad de analizar cuidadosamente, con criterios jurídicos, el verdadero alcance de la remisión a las normas contables, con objeto de evitar controversias con la Inspección e incluso sanciones. Y de lo dicho hasta ahora se desprende que a efectos de imputación temporal la Ley no remite a la contabilidad, como no sea para adelantar un ingreso o retrasar la deducción de un gasto. Nunca a la inversa, lo que por cierto no constituye ninguna novedad.

Que el artículo 18 no se refiere a la imputación temporal de la renta derivada de la aplicación del valor normal de mercado resulta, como ya se ha dicho, de la propia rúbrica del precepto, en relación con la rúbrica del art. 19.

Además el art. 18 se refiere tanto a elementos patrimoniales como a servicios valorados por un valor de mercado distintos del valor de adquisición, regulando únicamente los «efectos» de la existencia de un valor fiscal distinto al contable respecto al adquirente de los correspondientes bienes o servicios. Ello confirma que no se trata de regular el aspecto temporal de las partidas que el art. 15.3 ordena integrar en la base imponible, pues este último precepto sólo se refiere a «elementos patrimoniales», y no a servicios, y contempla tanto rentas obtenidas por el adquirente como por el transmitente, según los casos. Si el art. 18 pretendiera regular la imputación temporal de estas rentas se habría referido a todas ellas, es decir habría habido una mayor correlación entre ambos preceptos.

Finalmente, tanto el tenor literal como la ubicación sistemática del art. 18 permiten afirmar que en él se contemplan todos los supuestos en que el adquirente de un bien ha debido valorar éste a efectos fiscales por el valor de mercado, contabilizando dicho bien por otro valor distinto. Ello incluye no sólo los supuestos del art. 15.3 sino también, por ejemplo, las operaciones vinculadas a que se refiere el art. 16. Y el art. 16, en el párrafo segundo de su apartado 1, dispone expresamente que «la deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos.... al período impositivo en que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas». Por lo

que el art. 18 ha de regular necesariamente algo distinto a la imputación temporal de las rentas derivadas de la aplicación del valor de mercado.

4- EL SENTIDO DEL ART. 18 LIS: UNA RENTA FICTICIA COMO MECANISMO PARA PRACTICAR AJUSTES EXTRACONTABLES

Los artículos 15, 16 y 17 establecen que para calcular determinados componentes de la renta ha de atenderse al valor de mercado, y no a los criterios contables, imputándose temporalmente dichas rentas según las reglas contenidas en el art. 19.1, que como sabemos no remite directamente a la contabilidad, salvo para «adelantar» la tributación.

Al haber prevalecido un valor fiscal distinto del valor contable lo lógico es que, a efectos de futuras plusvalías y de amortizaciones, se atienda a dicho valor fiscal, y no al contable. Esto, y no otra cosa, es a mi juicio lo que «dice» —o más precisamente, lo que «quiere»— el art. 18 de la nueva Ley del Impuesto. Porque ciertamente lo que «dice» es que la entidad adquirente «integrará en su base imponible» la diferencia entre el valor de mercado y el valor de adquisición a medida que los elementos adquiridos se amortizan o cuando estos se enajenan.

Pero esta renta que el art. 18 ordena integrar en la base imponible de la entidad adquirente ha de ser, en mi opinión, necesariamente una renta distinta a la que contemplan los arts. 15, 16 y 17, pues en otro caso el art. 18 o bien resultaría redundante o bien supondría una doble imposición. Aunque la verdad es que, en algunos casos, como los servicios que no se incorporan a un elemento patrimonial, el art. 18 resulta innecesario.

Para evitar, de acuerdo con un criterio de interpretación jurídica, vaciar de contenido el art. 18 o generar una doble imposición que la Ley no puede querer, ha de entenderse a mi juicio (salvo en el caso de los servicios que no se incorporan a un elemento patrimonial) que la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable a que se refiere este precepto ha de integrarse en la base **con signo negativo**, aunque no se diga expresamente. O lo que es lo mismo, en la base se practica en virtud de este precepto un ajuste extracontable equivalente al valor contable menos el valor de mercado, y no a la inversa.

Ello resulta de la sistemática de la Ley y del principio de capacidad contributiva, pues si en virtud de los arts. 15, 16 o 17 la entidad adquirente o una entidad vinculada ha de practicar un ajuste extracontable positivo por la diferencia entre el valor de mercado y el valor por el que se contabiliza la adquisición, necesariamente la posterior imputación de esa misma diferencia (cuando el elemento patrimonial de lugar a un ingreso, se transmita o se amortice, según la naturaleza del activo) necesariamente ha de hacerse con el signo contrario, es decir ha de suponer un ajuste extracontable negativo. Lógicamente, en los supuestos, menos frecuentes, en que con ocasión de la adqui-

E S T U D I O S

sición se haya practicado un ajuste extracontable negativo (valor de mercado menor que el valor contable), el posterior ajuste será de signo positivo.

Para terminar de complicar la situación, una aplicación literal del art. 18 —incluso entendido como acaba de esbozarse— llevaría en unos casos a vaciar de contenido otros preceptos de la ley (activos circulantes adquiridos mediante permuta) y en otros a una doble imposición (pérdidas irreversibles) por lo que estimo que procede una interpretación restrictiva o extensiva, respectivamente, en función del contexto.

En todo caso, creo que la idea —que no constituye novedad alguna y resulta consustancial al principio de capacidad contributiva— de que el efecto de la sustitución del valor contable por el valor de mercado a efectos fiscales no puede ser otro que atender al valor fiscal, y no al contable, para calcular la base en los ejercicios a lo largo de los cuales se amortiza y la plusvalía en el momento de producirse la enajenación, es la única que da sentido al art. 18, y permite evitar la doble imposición que en otro caso se produciría. Este es, en mi opinión, el espíritu o finalidad del artículo 18, que en consecuencia debe aplicarse en todos los supuestos en que el bien adquirido sea amortizable o de lugar, con ocasión de su enajenación o cualquier otra alteración en la composición del patrimonio de la entidad, a un incremento o disminución de patrimonio, incluso en aquellos casos que aparentemente no tienen una clara cabida en el tenor literal del precepto. Por ejemplo, el art. 18 es aplicable en el caso de pérdida irreversible de maquinaria o en los casos en que ésta se enajena antes de que esté totalmente amortizada, aunque respecto al inmovilizado amortizable la letra c) sólo se refiere a expresamente «los períodos que resten de vida útil», y no a la pérdida irreversible ni al período impositivo en que se transmitan los activos. Igualmente es aplicable el art. 18 en caso de pérdida irreversible de existencias, aunque la letra a) sólo se refiere al período en que los activos circulantes motivan un ingreso.

Así, en caso de pérdida irreversible de un bien valorado a efectos fiscales en el momento de su adquisición en 100 (valor de mercado), pero que se contabilizó por 60 (por haberse adquirido mediante permuta, a cambio de un bien cuyo valor contable era de 60), la sociedad ha de computar en su base no sólo la pérdida contable de 60, en virtud del art. 10.3, sino también una renta negativa equivalente a la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable ($100 - 60 = 40$), en virtud del art. 18, lo que equivale a decir que la pérdida se calcula sobre el valor fiscal y no sobre el contable. Y si el bien (por ejemplo, existencias) se contabilizó en 160, habiendo prevalecido a efectos fiscales un valor de mercado de 100 (por tratarse de una operación vinculada), en caso de pérdida irreversible ha de computarse no sólo la pérdida contable (160) sino también una renta positiva de 60 ($100 - 160$), lo que de nuevo equivale a decir que la pérdida se calcula sobre el valor fiscal.

El art. 18 no se aplica (o resulta redundante), en cambio, cuando no estamos ante un elemento patrimonial amortizable o que pueda dar lugar a un incremento o disminución en el futuro. Es el caso de los servicios que no se incorporan a un elemento patri-

monial. Y también, en mi opinión, de los activos circulantes, salvo en el caso de que la sustitución del valor contable por el valor de mercado sea consecuencia de un ajuste bilateral, contemplado en la letra a), cuya finalidad es adelantar el ajuste bilateral a medida que se vayan produciendo ingresos, sin necesidad de esperar a la enajenación.

Partiendo de estas ideas, veamos separadamente el sentido del art. 18 en sus cuatro letras, a través de unos sencillos ejemplos.

A1) Obligaciones

El art. 18.a) establece respecto al circulante que la entidad adquirente ha de integrar en su base la diferencia entre en valor de mercado que prevaleció a efectos fiscales en la adquisición y el valor por el que el bien se haya adquirido y, por tanto, contabilizado. Como he adelantado, en mi opinión esta letra ha de interpretarse de forma distinta en función del activo de que se trate (no parece tener mucho sentido respecto a la tesorería o a las acciones propias, por ejemplo) y en función del contexto, con objeto de no vaciar de contenido otros preceptos de la Ley. Cobra un especial sentido cuando la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado procede de una operación vinculada.

Sería el caso de una sociedad que compra obligaciones por un precio de 90 cuando el valor de mercado de las mismas es de 100. Suponemos que el valor de reembolso es también de 100. Si a efectos fiscales dicha sociedad ha de valorar las obligaciones en 100 (por tratarse de una operación vinculada que, en su conjunto, supone menor tributación en España, y haber decidido la Administración aplicar el art. 16), cuando se reembolsen las obligaciones obtendrá un beneficio contable de 10 (100 - 90), pero habrá de imputar también en la base una renta negativa de 10, que anula a efectos fiscales dicho beneficio.

Ciertamente para llegar a esta conclusión era innecesario el art. 18.a), pues del art. 16 se deduce ya que en las operaciones vinculadas el ajuste, en caso de resultar procedente, ha de ser bilateral. Lo que añade el art. 18.a) es, a mi juicio, que el ajuste bilateral puede efectuarse desde el momento mismo en que se devengue un ingreso. Así, por ejemplo, si la entidad adquirente de las obligaciones percibe intereses por importe de 10, podrá imputar en el ejercicio en que dichos intereses se integran en el beneficio contable la renta negativa de 10, lo que adelanta (con el límite máximo en cada ejercicio de los ingresos a que de lugar el activo) el ajuste bilateral, sin necesidad de esperar a la venta o reembolso de las obligaciones. Lógicamente en tal caso existirá en el momento de la enajenación una plusvalía no sólo contable sino también fiscal de 10.

A2) Obligaciones con intereses corridos

Si en el momento de adquirir las obligaciones, por un importe de 90, había unos intereses corridos de 5, dado que tales intereses se encuentran devengado en el momento de la adquisición, podrá efectuarse el ajuste bilateral desde el momento mismo de la compra, por un importe de 5. En tal caso la plusvalía contable en el momento de reem-

E S T U D I O S

bolso sería de 15 (según la norma 8.1 PGC los intereses corrido no integran el valor de adquisición, por lo que esta se habría contabilizado en 85, y recordemos que el valor de reembolso era de 100), pero fiscalmente habría de integrarse en la base imponible en dicho momento una renta negativa de 10, como consecuencia de la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable que resta por integrar en la base de la entidad adquirente ($100 - 85 = 15$, menos 5 que ya se han integrado en la base en el período en que se produjo la compra), con lo que la plusvalía fiscal únicamente ascendería a 5. Es decir el ajuste fiscal bilateral se habría realizado en el momento de la compra por el importe de los intereses corridos, y en el momento de la venta o reembolso por el resto.

Esta interpretación no es ciertamente la única posible (véase la «Guía...», cit., pág. 265, donde se mantiene que de existir intereses corridos el ajuste bilateral no puede producirse hasta la enajenación o reembolso de las obligaciones, pues al percibir los intereses corridos no se devenga ningún ingreso) pero parece perfectamente lógica, pues si de lo que se trata es de conseguir la neutralidad del ajuste fiscal que, en su caso, pueda producirse en las operaciones vinculadas, no hay razón alguna para retrasar dicho ajuste hasta el momento de la transmisión. Para ello no hubiera sido necesario el art. 18.a), ni dicho precepto hubiera hecho referencia al período en que los activos «motiven un ingreso». Y desde luego no parece que tenga sentido alguno que si hay intereses corridos el ajuste deba esperar hasta el momento de la enajenación, mientras que si los intereses se devengan con posterioridad a la compra pueda tal ajuste efectuarse en el momento en que se devengan. Es cierto que cuando se perciben los intereses corridos no se devenga ningún ingreso, pero la consecuencia de ello no debe ser, a mi juicio, retrasar el ajuste, sino adelantarlo al momento de la compra. Pues no se devenga ningún ingreso porque ya se ha devengado antes, cualquiera que sea la forma en que se contabilice.

A3) Elementos patrimoniales integrantes del activo circulante: existencias

Si como consecuencia de una permuta se adquieren existencias por un valor de mercado de 160, a cambio de un activo valorado contablemente en 100, las existencias deben contabilizarse por 100, pero la sociedad adquirente integra en la base imponible una renta positiva de 60, en virtud de lo dispuesto en el art. 15.3. Una aplicación literal del art. 18.a) podría llevar a pensar que, si por permanecer en el almacén al cierre las existencias motivan un ingreso a través de la cuenta de «variación de existencias», procede imputar en ese momento una renta negativa de 60. Pero es claro que una interpretación de este tipo vaciaría de contenido el art. 15.3, pues la renta que dicho precepto ordena integrar en la base resultaría completamente anulada. El legislador podría haberse ahorrado tanto el art. 15.3 como el 18.a), lo cual no tiene mucho sentido. Por ello considero preferible entender que el único ajuste extracontable a practicar es el positivo derivado de la permuta.

El ajuste negativo correspondiente no será posible hasta el momento en que las existencias se transmiten o se autoconsumen. Suponiendo que se venden al año siguiente por 175, el resultado contable ascenderá a 175 en concepto de venta de mercaderías, menos 100 por variación de existencias (venta de las iniciales), es decir a 75.

Ramón Falcón y Tella

A efectos del impuesto sobre sociedades habrá de imputarse a ese ejercicio, en virtud del art. 18 (también la venta de mercadería genera un ingreso), una renta negativa de 60 (160- 100), por lo que la base imponible será de sólo 15.

En cambio, en el mismo ejemplo, si la sustitución del valor contable (100) por el valor normal de mercado (160) es consecuencia de la compra a una empresa vinculada, y no de una permuta, entiendo que no existe ningún inconveniente para aplicar el tenor literal del art. 18.a). La sociedad vendedora, en virtud del art. 16, habría de practicar un ajuste extracontable positivo por importe de 60. Y la compradora podría imputar un resultado negativo en el mismo ejercicio, dado que el activo ha motivado un ingreso a través de la variación de existencias.

Esto es así dado que el art. 18.a) ha de interpretarse de forma que no quede vacío de contenido ni suponga vaciar de contenido otros preceptos de la misma Ley, como el art. 15.3. Y ha de interpretarse igualmente en su contexto, de acuerdo con el espíritu y finalidad de la norma fiscal. Lo que entiendo permite una solución distinta cuando se aplica dicho art. 18.a) en el contexto del art. 15 y cuando se aplica en el contexto del art. 16.

B) Elementos del inmovilizado no amortizables

En estos casos, de acuerdo con el art. 18.b), en el momento de la enajenación se integra en la base una renta equivalente al valor contable menos el valor de mercado.

Un terreno con un valor de mercado de 140, adquirido mediante permuta a cambio de un bien cuyo valor contable era de 100, dará lugar en virtud del art. 15.3 a un ajuste positivo de 40 en el ejercicio en que la permuta se produce. Si al cabo de los años se vende por 170, el beneficio contable será de 70, pero en la base imponible se integrará, además, una renta negativa de 40, lo que supone que la plusvalía efectivamente gravada sólo es de 30. Lo que es lógico, pues las 40 restantes se gravaron al realizarse la permuta.

Paralelamente, si un terreno adquirido por 60 se valora a efectos fiscales por 100, por tratarse de una operación vinculada, la entidad transmitente tendrá a efectos fiscales una plusvalía o minusvalía por la diferencia entre el valor de mercado (100) y el valor por el que tuviera contabilizado el terreno. La entidad adquirente habrá de valorar el terreno a efectos fiscales por 100, dado el carácter bilateral del ajuste. Ello se consigue integrando en la base imponible correspondiente al ejercicio en que se venda el terreno, además del resultado contable (por ejemplo, si se vende por 130, un beneficio de 70), una renta negativa de 40 (60 -100).

C) Elementos del inmovilizado amortizables

Además de la amortización calculada sobre el valor contable (arts. 10.3 y 11), en virtud del art. 18.c) se integra en la base una renta negativa adicional que se calcula apli-

E S T U D I O S

cando a la diferencia entre el valor de mercado y el valor por el que se contabilizó la adquisición el método de amortización utilizado.

Si, en una permuta, el bien recibido se contabilizó por 100, pero se valoró a efectos fiscales por 150, la entidad adquirente amortizará sobre el valor contable, pero también deducirá de su base imponible el mismo porcentaje de amortización aplicado sobre la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable. Si el porcentaje de amortización aplicable es del 7 por 100, la entidad deducirá la amortización contable de 7, pero integrará además en su base imponible una renta negativa adicional de 3,5, correspondiente al 7 por 100 de 50 (150 - 100).

Ciertamente hubiera sido más fácil decir, simplemente, que la amortización se calcula sobre el valor fiscal, que es el resultado a que se llega.

D) Servicios

Si se abona a una entidad residente en un paraíso fiscal un precio superior al valor de mercado del servicio, sólo es deducible de la base el valor de mercado, si la Administración hace uso de las prerrogativas que al respecto le otorga el art. 17.2. La letra d) del art. 18 no añade nada nuevo al respecto, pues la integración en la base de esta renta resulta ya del art. 17, y que dicha integración ha de hacerse con respecto al ejercicio en que el servicio se recibe resulta del art. 19.

La letra d) del art. 18 cobra todo su sentido, en cambio, respecto a los servicios (transporte, por ejemplo) cuyo importe deba incorporarse a un elemento patrimonial, en cuyo caso se estará a lo dispuesto en las letras anteriores. Es decir, las amortizaciones y futuras plusvalías se calcularán en función del valor fiscal, y no del contable, sea éste superior o inferior.

5- SOCIEDADES TRANSPARENTES

Un ejemplo claro de ajuste extracontable no previsto expresamente en la Ley 43/1995 es el relativo a las retenciones soportadas por entidades transparentes. Tampoco cabe aquí una aplicación automática e irreflexiva de los criterios contables, que conduciría al resultado paradójico de reducir la tributación de los socios residentes, en algunos casos por debajo incluso del 35 por 100.

Pensemos en una persona física con un tipo marginal en el IRPF del 40 por 100, que obtiene unos rendimientos del capital de 100, sobre los que se aplica una retención de 25. Si decide interponer una sociedad de mera tenencia de bienes, el resultado contable de la entidad sería de sólo 75, dado que al no ser deducible por la propia entidad la retención soportada constituye para ésta un gasto, en concepto de «otros impuestos» (regla cuarta de la Res. ICAC 30 abril 1992). Si entendemos que la cantidad imputable al socio coincide con el beneficio contable de la entidad, tendríamos que la cuota ínte-

gra del socio en el IRPF asciende a 30 (40 por 100 de 75), pudiendo deducir la retención soportada por la sociedad. Esta tributaría al 35 por 100 (una vez transcurrido el período a que se refiere la disp. trans. vigesimosegunda) lo que supondría una cuota a ingresar de 26,5, deducible por el socio, al igual que la retención. La renta del socio, igual a la suma del beneficio repartible ($75 - 26,5 = 48,5$) más la devolución a que tendría derecho frente a Hacienda ($30 - 25 - 26,5 = - 21,5$) ascendería a 70, lo que supondría reducir la tributación efectiva al 30 por 100.

La Ley hubiera debido declarar expresamente la no deducibilidad de las retenciones soportadas por entidades transparentes, cualquiera que sea la forma en que se contabilicen, y no sólo de los gastos derivados de la contabilización del propio Impuesto sobre Sociedades, como hace el art. 14.1.b). O mejor, debiera haber instrumentado la deducción de las retenciones en la propia sociedad transparente, lo que resulta plenamente coherente con la tributación de éstas, en la nueva Ley, por el Impuesto sobre Sociedades. El socio deduciría en todo caso la parte proporcional de la cuota íntegra de la sociedad (aunque ésta hubiera «adelantado» el ingreso de parte de la misma a través de retenciones y pagos a cuenta); y si el resultado de la entidad transparente fuera «a devolver» dicha devolución podría llevarse a efecto en favor de la propia sociedad, o permitiendo a los socios una deducción adicional en la cuota correspondiente a su impuesto personal.

No cabe descartar que en el futuro inmediato una Ley de acompañamiento a la Ley de Presupuestos —o incluso una Ley de reforma o «clarificación» del impuesto, que buena falta hace— opte por esta última solución. Mientras tanto es evidente que el intérprete ha de evitar cualquier interpretación que conduzca al absurdo, por muy coherente que resulte con los criterios contables, y por tanto las sociedades transparentes han de practicar un ajuste extracontable por el importe de las retenciones soportadas. Lo que no puede evitarse por la vía interpretativa es que, a través de las retenciones imputadas a los socios, la ley obligue a una distribución de renta equivalente a dicho dividendo y totalmente al margen de la voluntad social, que es lo que en el fondo ocurre: un incentivo más a la descapitalización de las entidades transparentes.

6- SUJETOS QUE NO LLEVAN CONTABILIDAD O CUYA CONTABILIDAD NO SE AJUSTA A LOS CRITERIOS DEL PGC

El alcance de la remisión a la contabilidad que efectúa el art. 10.3 LIS ha de matizarse también en el sentido de que tal remisión no puede entenderse efectuada —al menos, no siempre— a los criterios específicos que aplican determinadas entidades cuyo régimen se aparta del general, como son las entidades financieras, las sociedades y agencias de valores, las entidades aseguradoras o las gestoras de fondos de pensiones. En estos casos, la base imponible es en principio la que resultaría del PGC con las correcciones que derivan de la Ley 43/1995, y no necesariamente la que resulte de su correspondiente plan sectorial; sin perjuicio de que éste se aplique cuando a través de

E S T U D I O S

la interpretación se pueda llegar a la conclusión de entrar en la remisión del art. 10.3 LIS y resulta coherente con la lógica del impuesto.

Obsérvese, en este sentido, que el citado art. 10.3 remite precisamente al Código de Comercio y normas de desarrollo, y no a las reglas contables que sean desarrollo de leyes especiales, como la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los seguros privados, cuyo artículo 20 remite a las «normas específicas» y sólo supletoriamente al Código de Comercio.

Por cierto, de aceptarse esta interpretación, Tributos podría seguir despreocupándose de los planes sectoriales contables que se aprueben, lo que sin duda redundaría en beneficios de los accionistas, acreedores y clientes de las entidades afectadas. Estas últimas practicarían los ajustes extracontables que resultan, explícita o implícitamente, no sólo de la Ley 43/1995, sino también del PGC, y la Administración tributaria no se vería obligada a intentar influir en el régimen tributario aplicable a través de las normas contables.

Lo mismo ocurre, en mi opinión, con las sucursales y agencias (aseguradoras, por ejemplo) domiciliadas en otros Estados miembros que operen en régimen de libertad de establecimiento o de libre prestación de servicios, las cuales llevarán su contabilidad, en principio, de acuerdo con las normas aplicables en su país de origen, dado que el control financiero sobre las mismas ya no corresponde a la Administración española. No parece que en estos casos la determinación del impuesto pueda hacerse partiendo de unos criterios contables que pueden diferir sensiblemente del PGC español, por lo que resulta preferible atender a la base imponible que resultaría de la aplicación de este último, aunque la contabilidad no se lleve de acuerdo con el mismo. De modo que también estas entidades, para calcular el impuesto, practicarán los ajustes extracontables que resulten tanto de la Ley 43/1995 como, en cuanto difiera de los criterios aplicados, del PGC.

La extensión, a efectos exclusivamente fiscales, de los criterios del PGC a sujetos en principio no obligados por el mismo, permite solucionar igualmente el problema que plantea la determinación de la base imponible en los profesionales y otros sujetos no obligados a llevar contabilidad. La llevanza de un libro de ingresos y gastos, por ejemplo, no es incompatible con el recurso a los criterios contables, en lo no previsto expresa o implícitamente por la Ley 43/1995, para determinar los ingresos computables y los gastos deducibles. Podría así colmarse, por analogía (que no está prohibida en materia de base imponible), la laguna que se ha generado en relación con la remisión de la Ley 18/1991 al Impuesto sobre Sociedades para calcular los rendimientos de actividades empresariales y profesionales.



Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

LA NUEVA REGULACION DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

Javier Martín Fernández

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid*

1- INTRODUCCION

El art. 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), establece las reglas de valoración de las operaciones vinculadas. Este precepto tiene su antecedente en el art. 16.3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que regulaba el tributo con anterioridad. El art. 16 debe verse completado con otros preceptos de la LIS —arts. 11.4 y 5; 12.2.e) y 3; 15.2.f); 18; 20; 23.2 y 28.4— y por el art. 8 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIR), a cuyo tenor la "valoración de las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos, se realizará por su valor normal en el mercado"¹. Todas estas normas pretenden que parte del beneficio obtenido por los sujetos pasivos, no quede sin tributar en los Impuestos sobre la Renta o Sociedades por ser desviado hacia sus asociados, órganos de dirección, etc o se difiera a otros ejercicios.

Para el art. 10.3 de la LIS, la base imponible se calcula, en el régimen de estimación directa, corrigiendo el resultado contable determinado según las normas previstas en los arts. 25 y siguientes del Código de Comercio a través de los preceptos de la LIS².

¹El art. 44.3 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, exige que, en las operaciones vinculadas, la retención o el ingreso a cuenta no pueda ser inferior al calculado sobre el rendimiento fijado conforme al art. 8 de la Ley.

²En palabras de QUINTAS BERMUDEZ -con relación al art. 16.1 de la Ley 61/1978- en esta regulación se palpa la relación existente entre contabilidad y fiscalidad en los impuestos de carácter empresarial y, especialmente, en el Impuesto sobre Sociedades. De esta relación no cabe concluir, por el contrario, que el resultado contable deba servir, sin modificación alguna, para constituir la base imponible, "sino que deberá pasar el tamiz de las normas expresas de carácter fiscal sobre la admisibilidad y límites de los principios contables de valoración" ("Artículo 16", en **Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto sobre Sociedades**, IV - 2º, EDESA, Madrid, 1986, p.p. 4-5).

E S T U D I O S

Por su parte, el art. 15.1 establece que los elementos patrimoniales se valoran por su precio de adquisición o coste de producción. Como excepción, a las operaciones vinculadas se les aplica una regla especial de valoración. Este carácter hace que se utilice una auténtica ficción tributaria, remitiéndose al valor de mercado y no al valor contable que es la regla general³, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la entidad. Esta regla no admite prueba en contrario, pues no estamos ante una presunción de onerosidad de las consignadas en el art. 5 de la LIS⁴, sino ante una regla para determinar la base imponible del tributo⁵.

2- LAS OPERACIONES VINCULADAS EN LA LEY 61/1978.

A. Planteamiento.

Según el art. 16.3 de la Ley 61/1978, cuando se trate de operaciones entre sociedades vinculadas, su valoración, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, se realizará "de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes". A tenor de su núm. 4, esta norma de valoración se aplica, en todo caso, "a) A las sociedades vinculadas directa o indirectamente con otras no residentes en España y a las operaciones realizadas por una sociedad no residente con sus establecimientos permanentes en España o por una sociedad residente con sus establecimientos permanentes en el extranjero. b) A las operaciones entre una Sociedad —incluidas las cooperativas⁶— y sus socios o consejeros o los socios o consejeros de otra sociedad del mismo grupo, así como los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos. c) A las operaciones entre dos sociedades en las cuales los mis-

³Como pone de manifiesto la Exposición de Motivos de la LIS: "Determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, constituye uno de los objetivos primordiales de la reforma del Impuesto sobre Sociedades, cuya consecución redundará en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente".

⁴"Las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor de mercado, salvo prueba en contrario".

⁵Cfr., CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "Impuesto sobre Sociedades", en **Curso de Derecho Tributario**, (11 edic.), Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 285; ESEVERRI MARTINEZ, E.: **Presunciones legales y Derecho Tributario**, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1995, p.p. 90 y ss.; GOTA LOSADA, A.: **Tratado del Impuesto de Sociedades**, II, Banco Exterior de España, Madrid, 1989, p. 377 y MORENO CEREZO, F.: **El Impuesto sobre Sociedades**, (2ª edic.), Pirámide, Madrid, 1979, p. 178. En términos similares, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de febrero de 1987, 29 de noviembre de 1988 y 29 de enero de 1992 (citadas por BUJIDOS GARAY, P.: "Las operaciones vinculadas a la luz de la doctrina de los Tribunales y de la Dirección General de Tributos", **Revista Técnica Tributaria**, núm. 29, 1995, p. 112).

⁶A tenor del art. 16.6 de la Ley 61/1978, la valoración "de las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios se regirá por lo dispuesto en su legislación específica y, en su defecto, se efectuará por su valor de mercado". En términos similares el art. 15 de la Ley 20/1990.

mos socios, sus cónyuges, descendientes, ascendientes o hermanos posean, al menos, el 25 por 100 de sus capitales, o cuando dichas personas ejerzan en ambas sociedades funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión". También se entenderá que existe vinculación entre las entidades que pertenezcan a un mismo grupo de sociedades en los términos previstos en la legislación mercantil (art. 16.5 de la Ley 61/1978).

Pensamos que el ajuste que contempla la norma sólo tenía virtualidad cuando la diferencia entre el valor contable y el de mercado presentaba cierta relevancia⁷. Aunque la Ley 61/1978 no dice nada al respecto, tal conclusión deriva de otros preceptos tributarios posteriores a aquélla. Así, el art. 79.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece unas reglas especiales de valoración existiendo vinculación entre las partes, cuando se convengan "precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado". Por su parte, el art. 41.5 de la LIR, que se ocupa del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales, señala que si la contraprestación obtenida "sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último". Notoriedad que está ínsita en la propia expresión "valor de mercado" como concepto jurídico indeterminado.

En este sentido, cabe aplicar los criterios contenidos en otras disposiciones tributarias. De un lado, el art. 14.7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales⁸, establece unas reglas especiales en el tributo, siempre que el valor comprobado por la Administración exceda en más del 20 por 100 del declarado por las partes y el exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas⁹. De otro lado, el art. 52.2 de la Ley General Tributaria, respecto de la tasación pericial contradictoria promovida por el sujeto pasivo, determina que, si existe disconformidad de los peritos sobre el valor de los bienes y derechos, "y la tasación practicada por el de la Administración no excede en

⁷Vid., MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Las cooperativas y su régimen tributario*, La Ley, Madrid, 1994, p.p. 127-128.

⁸Nos dice el precepto: "Cuando en las transmisiones onerosas por actos **inter vivos** de bienes y derechos, el valor comprobado a efectos de la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, este último, sin perjuicio de la tributación que corresponda por la modalidad expresada, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo".

⁹Como señala MORIÉS JIMÉNEZ -con referencia a la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos que ha sido incorporada al art. 14.7 del texto refundido del tributo-, esta disposición puede ser significativa en el sentido de expresar un criterio, una cifra a partir de la cual se pueda hablar de diferencia. "Entendemos que entre este supuesto y el de las operaciones vinculadas, aunque no exista una total similitud, sí puede apreciarse una cierta identidad de razón, que hace posible nuestra idea **de proceder al ajuste sólo cuando la diferencias entre los precios de transferencia y el precio de mercado sea considerable**" ("Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades", *Derecho de los Negocios*, núm. 3, 1990, p. 34. Cursiva en el original).

E S T U D I O S

más del 10 por 100 y no es superior en 20.000.000 de pesetas a la hecha por el sujeto pasivo, ésta última servirá de base para la liquidación"¹⁰. De la lectura de ambos preceptos podemos concluir que existe una notoria diferencia entre el valor satisfecho y el de mercado, cuando el primero supera entre un 10 y un 20 por 100 al segundo. Si es inferior no creemos que deba procederse al ajuste fiscal.

B. Reglas para determinar el valor de mercado.

El art. 169.1 del anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (en adelante RIS)¹¹, nos brinda los métodos para determinar el valor de mercado¹²:

a) Cotizaciones en mercados oficiales regulares a la fecha a que debe referirse la valoración.

b) Precios aplicados en operaciones similares en la misma época o aproximada, teniendo en cuenta la relación comercial entre empresas o personas no vinculadas.

c) Precios, tarifas o condiciones autorizadas administrativamente, publicadas en algún Boletín Oficial o dados a conocer a través de un medio de difusión.

d) Valor asignado a efectos de otro tributo.

e) Precios o condiciones expuestas por la entidad en algún expediente administrativo o en sus catálogos o listas de precios.

f) Valores consignados en el mismo contrato o en otros de características similares.

g) Margen comercial habitual en operaciones similares.

Para el Tribunal Económico-Administrativo Central¹³, el valor de mercado es la conjunción de las siguientes premisas:

— Hay que tomar como referencia el mismo mercado en términos geográficos, ya que en la fijación de los precios se tiene en cuenta no sólo el libre juego de la oferta y la demanda sino también otros factores de muy variada índole.

¹⁰Nueva redacción por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

¹¹Derogado expresamente por el punto 1.8 de la disposición derogatoria única de la LIS.

¹²Cfr., sobre todos ellos, los comentarios de SANZ CADEA, E.: **Impuesto sobre Sociedades**, I, (2ª edic.), Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1988, p.p. 230-235.

¹³Resolución de 10 de octubre de 1991 (R.G. 5.688/90. R.S. 73/91).

— Las operaciones que se comparan han de referirse a una mercancía igual o similar.

— Las transacciones comparadas tienen que tener un volumen equivalente.

— El tramo en el que se realicen las operaciones comparadas ha de ser el mismo, pues los precios varían según la transacción se haya efectuado entre fabricante y mayorista, mayorista y minorista o minorista y consumidor final.

— Por último, las operaciones comparadas han de ser realizadas en el mismo período de tiempo.

C. ¿Ajuste unilateral o bilateral?.

Una vez determinado el valor de mercado y comparado con el valor efectivo por el que la operación se ha realizado, la entidad —sin previo requerimiento— mediante ajuste extracontable o la Administración, tras la correspondiente comprobación, debían proceder a incrementar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, por la diferencia entre ambos valores. Ahora bien, ¿qué ocurre en la otra parte?.

No es esta la sede para exponer el debate surgido sobre el sentido unilateral o bilateral de tales ajustes¹⁴. El legislador intentó zanjar la polémica, dando nueva redacción al art. 16.3 de la Ley 61/1978, por la disposición adicional quinta de la LIR. Afirmaba el precepto: "Cuando la Administración deba proceder, fuera del plazo voluntario de declaración, a ajustar la valoración de las operaciones entre sociedades vinculadas, el ajuste no podrá suponer minoración de ingresos ni incremento de gastos o de costes para ninguna de las partes". Una interpretación literal del mismo podía llevarnos a la

¹⁴El Tribunal Económico-Administrativo Central en Resoluciones de 10 de septiembre de 1986 y 3 de febrero de 1987, defendió la bilateralidad de los ajustes. Posteriormente el Tribunal Supremo se decantó por este carácter en Sentencias de 23 de mayo y 30 de noviembre de 1989 (Aranzadi 8106). La doctrina no es unánime en este sentido. Se manifiestan en contra del carácter bilateral, entre otros, COMBARROS VILLANUEVA, V.E.: **Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades**, Tecnos, Madrid, 1988; MIRACLE GOMEZ, J.: "Los ajustes por operaciones vinculadas", **Gaceta Fiscal**, núm. 42, 1987, p.p. 167-185; NAVAS VAZQUEZ, R.: "La valoración de operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades", **Civitas. Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 55, 1987, p.p. 459-473; "Más de lo mismo (Apostilla sobre el régimen de las operaciones vinculadas)", en la misma revista, núm. 65, 1990, p.p. 39-143 y QUINTAS BERMUDEZ: **Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades**, Civitas, Madrid, 1984, p. 174.

Exponen una opinión favorable al mismo: FALCON y TELLA, R.: "La aplicación por los Tribunales Económico-Administrativos del Derecho Comunitario y las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades", **Noticias CEE**, núm. 28, 1987; GOTA LOSADA, A.: **Tratado del Impuesto de Sociedades**, II, **op. cit.**, p. 433; MORIES JIMENEZ, M. T.: "Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades", **op. cit.**, p. 32; PEREZ ROYO, F.: "Sobre los ajustes fiscales por operaciones vinculadas", **Crónica Tributaria**, núm. 56, 1986, p.p. 267-275 y SANZ GADEA, E.: **Impuesto sobre Sociedades**, I, **op. cit.**, p.p. 251-263.

E S T U D I O S

conclusión de que consagra el ajuste unilateral¹⁵. Sin embargo, cabe realizar una interpretación contraria del siguiente modo¹⁶:

- a) Lo dispuesto en el art. 16.3 se aplica, tan sólo, cuando las partes son objeto de comprobación inspectora y ha finalizado el plazo voluntario para declarar.
- b) Se reconoce, de forma expresa, la admisión del ajuste bilateral, en la otra parte —socio o entidad— que no es objeto de comprobación inspectora.
- c) Se impide el ajuste si la Administración comprueba, de forma simultánea, a las dos partes.

3- REQUISITOS PARA PROCEDER AL AJUSTE POR OPERACIONES VINCULADAS.

Cuatro importantes novedades incorpora la nueva regulación de estas operaciones¹⁷. En primer lugar, a diferencia de la Ley 61/1978, ya no se trata de un mandato imperativo que exige que la Administración lleve a cabo el ajuste siempre que la diferencia con el valor de mercado sea notoria, sino que ésta última “podrá valorar por su valor normal de mercado”. Tal y como ha puesto de relieve el profesor Simón Acosta, la aplicación del régimen especial de valoración a precios de mercado deja de ser automática y general, para convertirse en lo que debe de ser: “un instrumento de utilización discrecional... en aquellos casos en que la desviación de beneficios mediante precios de

¹⁵Para el profesor NAVAS VAZQUEZ “si el ajuste se hace por iniciativa de la Inspección, no tiene efectos bilaterales sino unilaterales, con lo que si a la sociedad A le aumenta la Inspección su base imponible, aumentando el valor de uno de sus ingresos por la venta que efectuó a la sociedad B, con la que está vinculada, ésta no puede pretender que por ello sus gastos deban de aumentarse en la misma cuantía” (“El Impuesto sobre Sociedades”, en **Manual del Sistema Tributario Español**, (2ª edic.), Civitas, Madrid, 1994, p. 208). Según el profesor CLAVIJO HERNANDEZ. Si la “Administración tributaria debe proceder en el transcurso de una comprobación tributaria y, por tanto, fuera del plazo voluntario de declaración, a ajustar la valoración de la operación entre sociedades vinculadas, el ajuste que practique será de carácter unilateral y, por tanto, sólo lo realizará en aquella de las partes para la que el citado ajuste suponga un aumento de la base imponible” (“Impuesto sobre Sociedades”, **op. cit.**, p. 285). En términos similares MALVAREZ PASCUAL, L. A.: **La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. Régimen general**, I, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1996, p. 68; RODRIGUEZ, C. y MARTIN, A.: **Comentarios de urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades**, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 64 y TOME MUGURUZA, B.: “Operaciones vinculadas y subcapitalización”, en **Guía del Impuesto sobre Sociedades**, Ciss, Valencia, 1996, p. 351.

¹⁶MARTIN FERNANDEZ, J.: **Las cooperativas y su régimen tributario**, **op. cit.**, p.p. 133-134.

¹⁷Para MALVAREZ PASCUAL, el art. 16 de la LIS “introduce importantes cambios en el régimen de las operaciones vinculadas, mejorando notablemente, desde nuestro punto de vista, la regulación anterior, pues se consigue una mejor adecuación de dicho régimen a los principios constitucionales (fundamentalmente en relación con el derecho a la prueba del artículo 24 y con el principio de capacidad económica)” (**La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. Régimen general**, **op. cit.**, p. 62).

transferencia produzca en el conjunto de la operación una disminución de impuestos en España¹⁸.

En segundo lugar, los términos "Reglas de valoración: operaciones vinculadas", que titulan el art. 16 de la LIS, contemplan todo tipo de operaciones, tanto las ordinarias —ingresos y gastos—, como las extraordinarias de la entidad (compraventa de inmovilizado, valores, etc.). Ello difiere de la regulación anterior, pues el art. 16 de Ley 61/1978, se titulaba "Valoración de ingresos y gastos"¹⁹, aunque el régimen se aplicaba por igual a ambos tipos de operaciones.

En tercer lugar, el ajuste debe producirse siempre que "la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento en el pago del tributo". En definitiva, que no produzca una doble imposición en España²⁰. Por tanto, se ha reducido considerablemente el ámbito objetivo de estos ajustes con la LIS, tal y como veremos más adelante.

En cuarto y último lugar, tales ajustes sólo pueden ser realizados por la Administración. Esta conclusión deriva de una interpretación conjunta de los arts. 15.2 y 16, apartados 1 y 6. El primero, exige que se valoren por parte de los sujetos pasivos determinadas operaciones por su valor de mercado²¹, entre las que no se mencionan las realizadas con personas o entidades vinculadas. El segundo, admite que la Administración —no el sujeto pasivo— pueda valorar tales operaciones por su valor de mercado —apartado 1— y sólo permite que éste pueda practicar el ajuste —apartado 2— cuando aquélla haya aprobado la propuesta por él planteada. Por tanto, si el sujeto procede al ajuste estaríamos ante revalorizaciones o minoraciones voluntarias que no se

¹⁸"El nuevo Impuesto sobre Sociedades", *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 229, 1996, p. 4. En sentido contrario se manifiestan C. RODRIGUEZ y A. MARTIN, al afirmar que, pese a la redacción del precepto, "creemos que la Administración Tributaria no tiene una facultad discrecional en esta materia sino un mandato imperativo a la hora de realizar los ajustes" (*Comentarios de urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, *op. cit.*, p. 64).

¹⁹De igual modo, ALONSO MURILLO, F.: "Artículo 16", en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, p.p. 67-68.

²⁰De igual modo, TOME MUGURUZA, B.: "Operaciones vinculadas y subcapitalización", *op. cit.*, p. 347. BANACLOCHE PEREZ se muestra crítico con relación a la actual regulación en la LIS de las operaciones vinculadas, pues "no se corrige el precio, sino la tributación resultante" (*La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid, 1996, p. 110).

²¹Deben valorarse de este modo los siguientes elementos patrimoniales: los transmitidos o adquiridos a título lucrativo; los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación; los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios; los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial, así como los adquiridos por permuta, canje o conversión.

E S T U D I O S

integran en la base imponible del tributo (art. 15.1 de la LIS). Cuando la operación vinculada se realiza entre una persona física y una sociedad, debido a la remisión expresa del art. 8 de la LIR al art. 16 de la LIS, tampoco cabe el ajuste por aquélla. Consecuencia de todo lo anterior, no debe existir reflejo contable de los ajustes. De este modo, cuando la Administración modifique el valor de adquisición de un elemento patrimonial, al incidir normalmente en el cálculo de la amortización de ejercicios que no son objeto de comprobación, el sujeto pasivo deberá proceder a practicar un ajuste extracontable positivo a la hora de formular su autodeclaración por el Impuesto sobre Sociedades²².

Todas estas novedades, tal y como se pone de manifiesto en el **Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades**²³, deben producir una situación en la que, por una parte, la Administración disponga de unos métodos para la determinación del precio de mercado, legalmente definidos, en orden a evitar la elusión o el diferimiento del tributo y, por otra, el contribuyente tenga mayores garantías de que la corrección de su situación tributaria no originará un exceso de imposición.

En definitiva para proceder al ajuste es necesaria la concurrencia de los siguientes elementos:

- A. Hemos de encontrarnos ante personas o sociedades vinculadas.
- B. El ajuste debe referirse a un ejercicio no prescrito en el momento de la liquidación o sobre el que no haya recaído una liquidación firme.
- C. Debe existir una divergencia entre el valor contable de la operación y el valor de mercado.
- D. Debe producirse una tributación inferior en nuestro país por los impuestos personales sobre la renta en el conjunto de sujetos vinculados que hayan utilizado en sus operaciones un valor distinto al de mercado. Ello ocurre, a título enunciativo y no limitativo, en los siguientes supuestos de vinculación:
 - a) Operaciones realizadas con una entidad no residente.
 - b) Operaciones entre una entidad jurídica y una persona física, siempre que ésta última tribute a un tipo de gravamen inferior al de aquélla o viceversa.
 - c) Operaciones entre personas jurídicas sometidas a un tipo de gravamen diverso.
 - d) Operaciones realizadas entre personas jurídicas en las que una de ellas cuente en ese ejercicio con beneficios fiscales o bien tenga derecho a compensar pérdidas.

²²Téngase en cuenta el art. 10.3 de la LIS, ya comentado.

²³Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 1994, p. 113.

Javier Martín Fernández

e) Operaciones de venta de inmovilizado que, al realizarse por un importe superior al de mercado, puedan producir el diferimiento del tributo a través de una mayor cuantía de las amortizaciones.

E. Para poder llegar a la conclusión de la letra anterior es necesario que la inspección, dentro del período de prescripción del tributo, compruebe a todos los sujetos conjuntamente, salvo que la otra parte sea una entidad no residente. Ello se debe a que el art. 16.1 de la LIS exige que la práctica de los ajustes "no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado". Al contemplarse la tributación global de los sujetos que intervienen, se hace necesaria la comprobación conjunta, ya que pueden concurrir múltiples circunstancias que sean desconocidas por la Administración y que no deriven de las declaraciones presentadas en un concreto ejercicio (ejemplo: imaginemos una sociedad que obtiene pérdidas, gracias a la presencia de unos gastos no deducibles, y que para compensarlas realiza operaciones por precio superior al de mercado con una entidad vinculada).

Como vemos la Ley opta de forma clara por el carácter bilateral de los ajustes, impidiendo que se tribute sobre un beneficio superior al obtenido efectivamente por las partes. Ahora bien, se deben realizar por la propia Administración, salvo que las partes soliciten la propuesta sobre valoración de operaciones y aquélla acceda, de conformidad con el art. 16.6 de la LIS²⁴.

F. La deuda tributaria resultante se imputará, "a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora —tanto a favor como en contra de los sujetos pasivos— y el cómputo del plazo de prescripción²⁵, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas"²⁶. Es decir, es irrelevante la fecha de comprobación, salvo para el cómputo del plazo de prescripción y del momento de finalización del cómputo de los intereses de demora, que coincidirá con la fecha del acta.

²⁴Para TOME MUGURUZA puede ocurrir que los ajustes negativos se refieran a períodos impositivos cuyo plazo voluntario de declaración haya concluido. "Entendemos que en estos casos cabría que los sujetos pasivos rectificasen sus declaraciones reclamando la devolución de las diferencias entre las dos liquidaciones conforme al Real Decreto 1.163/1990, de 21 de septiembre, que regula el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos" ("*Operaciones vinculadas y subcapitalización*", *op. cit.*, p. 353).

²⁵El plazo de cinco años comenzará a contarse en este supuesto desde el día en que finalice el plazo para presentar la correspondiente declaración (arts. 64.a) y 65 de la Ley General Tributaria).

²⁶Tal previsión no estaba contenida en el proyecto.

E S T U D I O S

4- PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS.

El art. 16.2 considera personas o entidades vinculadas²⁷ las siguientes²⁸:

A. Una sociedad y sus socios, ascendientes y descendientes de éstos.

B. Una sociedad y sus consejeros o administradores y los cónyuges, ascendientes o descendientes de éstos. Para determinar lo que se entiende por consejeros y administradores hemos de acudir a la normativa específica que regula cada tipo de entidad. En concreto, con relación a las sociedades mercantiles, a los arts. 123 y ss. del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 57 y ss. de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Sólo se consideran administradores de estas entidades las personas a que hacen referencia tales normas y con independencia de la denominación que figure en los estatutos sociales. Si la Ley hubiera querido referirse a otro tipo de personas —gerentes, apoderados, etc.— hubiera utilizado un término diverso o los hubiera definido expresamente. Por tanto, su ámbito subjetivo no viene delimitado por el contenido y alcance de las funciones a desempeñar, no estando ante este supuesto de vinculación cuando nos encontremos ante una persona que, sin ser administrador, ejerza de forma efectiva la gestión y lleve la dirección económica de la entidad²⁹.

La retribución del administrador es para la sociedad un gasto deducible. ¿Qué ocurre si se pacta una retribución muy superior a la que fuera habitual para esta clase de actividad? Como supera el valor de mercado, habría que comprobar a las dos partes y evaluar si se ha producido un perjuicio para el Tesoro o un diferimiento en el pago de los Impuestos sobre la Renta y Sociedades. La cuestión se complica si se considera que la diferencia entre lo satisfecho y el valor de mercado es una liberalidad, en cuyo caso no sería deducible, sin tener que practicar ajuste alguno. La Ley guarda silencio sobre este particular. En nuestra opinión la previsión expresa del art. 16.2.b), con relación a los administradores, no permite incluir la diferencia de retribución den-

²⁷Téngase en cuenta que el art. 16.3 de la Ley 61/1978 utilizaba erróneamente los términos “operaciones entre sociedades vinculadas”, sin tener en cuenta que una de las partes podía ser una persona física.

²⁸El proyecto incorporaba un supuesto no previsto en la redacción definitiva de la LIS: “j) Dos sociedades que participan cada una de ellas, directa o indirectamente en al menos el 25 por 100 del capital social de una tercera”.

²⁹Mantienen un opinión contraria las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de febrero de 1995 -que cita, en apoyo de su argumentación, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985- y 29 de marzo de 1995 -que cita la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 4 de marzo de 1985- (**Impuestos**, núm. 18, 1995, p.p. 84 y 88).

tro de la escueta referencia a los donativos y liberalidades del art. 14.1.e) de la LIS.

C. Dos sociedades que reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de sociedades y formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados³⁰. Partiendo de la existencia del grupo se califican también como vinculadas las operaciones realizadas entre una de estas sociedades y los socios, consejeros o administradores de la otra sociedad, así como sus cónyuges, ascendientes o descendientes de todos ellos.

De las circunstancias para formar parte de un mismo grupo de sociedades se ocupa el art. 42 del Código de Comercio, así como la sección 1ª del capítulo primero de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, a los que se remite el art. 16.2 de la LIS³¹. El primero de ellos exige que una sociedad siendo socia de otra sociedad, se encuentre en relación a ésta en alguno de los siguientes casos: posea la mayoría de los derechos de voto, tenga la facultad de nombrar o de destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración, pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto o haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatos anteriores. Las letras d), e), f) y g) del art. 16.2 de la LIS establecen que no son de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión de la obligación de consolidar previstas en el art. 43 del Código de Comercio³².

³⁰El régimen especial de los grupos de sociedades se contempla en los arts. 78 a 96 de la LIS. En concreto los arts. 85 a 89, están dedicados, respectivamente, a la determinación de la base imponible, eliminaciones, incorporaciones, compensación de bases imponibles negativas y reinversión de beneficios extraordinarios.

³¹Referencia no contenida en el proyecto.

³²Estas causas se aplican salvo que algunas de las sociedades haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado bursátil. A tenor del art. 1 son las siguientes: "1º Cuando en la fecha del cierre del ejercicio de la sociedad dominante el conjunto de las sociedades no sobrepase, en sus últimas cuentas anuales, dos de los límites señalados en la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

2º. Cuando la sociedad dominante sometida a la legislación española sea al mismo tiempo dependiente de otra que se rija por la legislación de otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, si esta última sociedad posee la totalidad de las participaciones sociales de aquélla o si, poseyendo el 90 por 100 o más de ellas, los socios minoritarios aprueban tal dispensa. En todo caso será preciso que se cumplan los requisitos siguientes:

a) Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación, así como todas sus filiales, se consoliden en las cuentas de un grupo mayor, cuya sociedad dominante esté sometida a la legislación de otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea.

b) Que la sociedad española dispensada de formalizar la consolidación indique en sus cuentas la mención de estar exenta de la obligación de establecer las cuentas consolidadas, el grupo al que pertenece, la razón social y el domicilio de la sociedad dominante extranjera.

E S T U D I O S

D. Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social. Es decir, la participación directa debe ser inferior al 50 por 100, pues, en otro caso, habría obligación de consolidar y no se aplicaría este supuesto.

E. Dos sociedades en las que los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social.

F. Una sociedad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero y el supuesto contrario. El art. 9 del Convenio modelo de doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1992, prevé la existencia de ajustes en estos supuestos con carácter bilateral. Además habrá que tener presente la existencia de Convenios de doble imposición y, en el marco de la Unión Europea, el Convenio de 23 de julio de 1990 (90/436/CEE), relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios entre empresas asociadas³³.

G. Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los

c) Que las cuentas consolidadas de la sociedad dominante extranjera, así como el informe de gestión y el certificado de los auditores se depositen, traducidos al castellano, en el Registro Mercantil donde tenga su domicilio la sociedad española".

Por su parte, el núm 2 del precepto permite a la sociedad dominante excluir de las cuentas consolidadas: "a) A la sociedad del grupo que presente un interés poco significativo con respecto a la imagen fiel que deben expresar las cuentas consolidadas. Siendo varias las sociedades del grupo en estas circunstancias, no podrán ser excluidas de la consolidación más que si en su conjunto presentan un interés poco significativo respecto a la finalidad expresada.

b) Aquellas sociedades del grupo respecto de las cuales existan retriaciones importantes y permanentes que dificulten sustancialmente el ejercicio por la sociedad dominante de sus derechos sobre el patrimonio o la gestión de dichas sociedades.

c) Aquéllas en las que la información necesaria para establecer las cuentas consolidadas sólo pueda obtenerse incurriendo en gastos desproporcionados o mediante un retraso que imposibilite la formación de dichas cuentas anuales en el plazo legal establecido.

d) Aquéllas cuyas participaciones sociales se posean exclusivamente al objeto de su cesión posterior.

e) Las que tengan actividades tan diferentes que su inclusión resulte contraria a la obtención de la finalidad propia de las cuentas consolidadas. Este apartado no será aplicable por el solo hecho de que las sociedades incluidas en la consolidación sean parcialmente industriales, parcialmente comerciales y parcialmente dedicadas a la prestación de servicios o de que ejerzan actividades industriales o comerciales o realicen prestaciones de servicios diferentes".

³³BOE de 21 de diciembre de 1994. Este Convenio, que entró en vigor el día 1 de enero de 1995, prevé para el caso de que no se logre corregir la doble imposición por la vía amistosa en el plazo de dos años, que la cuestión se someta a una Comisión consultiva integrada por dos representantes de cada Administración implicada y personalidades independientes en número par. Esta elaborará un dictamen en base al cual las Administraciones tomarán una decisión de mutuo acuerdo en el plazo de seis meses. Si no existe acuerdo el dictamen tiene carácter vinculante.

grupos de sociedades cooperativas³⁴. Téngase en cuenta que el art. 15.2 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas exige que en las operaciones entre una Cooperativa y sus socios se aplique el valor de mercado, salvo que se trate de cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquéllas “que, conforme a sus Estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios”. En estos casos — num. 3 del precepto³⁵— “se computará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubieran 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 éste último. En las cooperativas agrarias se aplicará este sistema tanto para los servicios y suministros que la cooperativa realice a sus socios como para los que los socios realicen o entreguen a la cooperativa”.

Interpretando conjuntamente el art. 16 y la disposición final segunda de la LIS, así como el art. 15 de la Ley 20/1990, llegamos a las siguientes conclusiones:

a) Las cooperativas se rigen por el régimen tributario previsto en la Ley 20/1990 (núm. 1 de la disposición final segunda de la LIS).

b) El régimen de las operaciones vinculadas de la LIS sólo se aplica a las entidades que tributen en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas, por la referencia expresa que realiza el art. 16.2.l) de la LIS.

c) Las cooperativas, salvo aquéllas que contempla el art. 15.3 de la Ley 20/1990, deben practicar ajustes, que en todo caso tendrán carácter bilateral³⁶, en las operaciones que realicen con sus socios a un precio distinto del de mercado.

H. Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra³⁷. Como vemos, varios de los supuestos anteriores son reconducibles a éste último.

Cuando la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación debe ser igual o superior al 5 por 100 o al 1 por 100 si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado. He aquí una innovación de la LIS frente a la Ley 61/1978. Recordemos que el art. 16.4.b) de ésta última, predicaba la vinculación respecto de todas las operaciones realizadas entre una sociedad y sus socios, sin referencia alguna al grado de participación en el capital.

³⁴Cfr., el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, cuya vigencia declara, de forma expresa, el punto 3 de la disposición final segunda de la LIS.

³⁵Este apartado ha sido objeto de nueva redacción por la disposición final segunda de la LIS.

³⁶Vid., MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Las cooperativas y su régimen tributario*, op. cit., p.p. 127-128

³⁷Se ha suprimido la referencia, presente en el proyecto, “o ambas están sometidas al poder de decisión de una tercera”. ALONSO MURILLO pone de relieve los problemas que plantea la determinación de lo que debe entenderse por “poder de decisión” a estos efectos (“Artículo 16”, op. cit., p. 69).

E S T U D I O S

5- DETERMINACION DEL VALOR NORMAL DE MERCADO.

Para la determinación “del valor normal de mercado”³⁸ la Administración tributaria debe aplicar alguno de estos cuatro métodos³⁹, respondiendo todos ellos a la doctrina de la OCDE (los llamados *dealing at arms length*)⁴⁰: precio comparable de mercado, coste incrementado, precio de reventa y distribución del resultado de la operación en función de los riesgos asumidos por las partes. Los tres últimos presentan un carácter supletorio para el caso de que no pueda aplicarse el primero por la índole del producto, mercancía, servicio prestado o de la utilización de tecnología específica⁴¹.

A. Precio comparable de mercado.

El método general es el de aplicación del precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares. Para ello deben efectuarse las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Estamos en presencia de un concepto jurídico indeterminado cuya delimitación es de una gran trascendencia. El art. 15.2 de la LIS considera como valor normal de mercado “el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes”. Como vemos son varios los elementos que se utilizan para delimitar el concepto.

a) Se nos habla de precio “normal”. Este nos remite a una situación de mercado donde no estén presentes circunstancias excepcionales —una fuerte tasa de inflación por ejemplo—, que desvirtuarían la transparencia de las relaciones comerciales. En

³⁸Como sabemos el art. 16.3 de la Ley 61/1978 hablaba “de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes”.

³⁹El proyecto contemplaba un cuarto no incorporado a la LIS. Nos decía el art. 16.3.b): “Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o coste de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas independientes”. Como se pone de relieve en el **Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades**, “entre los métodos que se proponen, a los efectos de ajustar la base imponible, no se encuentran aquellos que como el de intervalo de beneficios comparables y el denominado método unitario basado en fórmulas de distribución de los beneficios entre las sociedades del grupo en función de reglas preestablecidas, han sido objeto de viva polémica y serios reparos en el seno de la OCDE” (**op. cit.**, p. 114).

⁴⁰Cfr., el art. 9 del Convenio modelo de doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1992.

⁴¹En este sentido, GOTA LOSADA comentando el Informe del Comité de Asuntos Fiscales de OCDE de 1979 sobre “precios de transferencia: Ajustes correlativos y procedimiento amistoso” (**Tratado del Impuesto sobre Sociedades**, II, **op. cit.**, p. 499). Téngase en cuenta que el Comité ha hecho público un borrador de fecha 8 de julio de 1994, que revisa dicho Informe.

palabras de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 1991⁴², valor real — como equivalente a “normal”⁴³— “será, por lo tanto, la estimación económica o precio verdadero, no irrisorio... de una cosa”.

Tal y como ha puesto de manifiesto Moreno Cerezo, dentro de las condiciones normales de mercado deben aceptarse los descuentos y bonificaciones por cantidad, calidad, etc., siempre que respondan a criterios objetivos y resulten normales según los hábitos comerciales⁴⁴. Al igual, hay que tener presente el plazo en que se vaya a obtener la contraprestación de la entidad. No es lo mismo percibir su importe en el momento de realizar la entrega de bienes o prestación de servicios, que meses más tarde.

b) Partes independientes son aquellas que carecen de vinculación alguna. El valor superior o inferior que perciben las personas o entidades vinculadas, se deriva de su relación social. No se trata de analizar si las condiciones pactadas habrían sido las mismas con un tercero, sino que habrá que comparar las circunstancias concretas en que se ha realizado la operación, con la actuación, bajo las mismas circunstancias, de un “ordenado director del negocio”, tal y como se recoge en la doctrina y jurisprudencia alemana⁴⁵.

c) El art. 16.1 de la LIS remite al reglamento el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado. Tal remisión debe cumplir con el mandato del art. 124.1.a) de la Ley General Tributaria. Este precepto exige que las liquidaciones tributarias se notifiquen a los sujetos pasivos con expresión de sus elementos esenciales y cuando “supongan un aumento de la base imponible respecto de la declarada por el interesado, la notificación deberá expresar de forma concreta los hechos y elementos que la motivan”.

B. Coste incrementado.

A través de este método, el precio de venta de bienes y servicios se calcula mediante el incremento del valor de adquisición o coste de producción de los mismos⁴⁶, en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo o empresas que operan en el

⁴²Aranzadi 4132.

⁴³En los mismos términos el **Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades**, *op. cit.*, p. 111.

⁴⁴**El Impuesto sobre Sociedades**, *op. cit.*, p. 177.

⁴⁵**Vid.**, COMBARROS VILLANUEVA, V.E.: **Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades**, *op. cit.*, p. 74.

⁴⁶Para TOME MUGURUZA “a los efectos de determinar cuáles son los costes en los que ha incurrido el vendedor y que se deben imputar al bien o servicio objeto de la transacción habrá que tener en cuenta todos los costes de la entidad, tanto los directamente imputables al producto como los indirectos, los fijos y los variables” (“Operaciones vinculadas y subcapitalización”, *op. cit.*, p. 364).

E S T U D I O S

mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.

C. Precio de reventa.

Este precio será el de reventa de bienes y servicios establecido por el comprador de los mismos o empresas que operan en el mismo sector, minorado en el margen que habitualmente obtienen estos últimos en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes. Para ello deben considerarse, en su caso, los costes en que hubiera incurrido el comprador para transformar los bienes y servicios.

D. Distribución del resultado de la operación en función de los riesgos asumidos por las partes.

Estamos ante un método residual, que se aplica en defecto de los tres anteriores. El precio será el derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate —profit split—, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes vinculadas.

6- REGLAS ESPECIALES.

A. Actividades de investigación y desarrollo.

Debido a que los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo, activados como inmovilizado inmaterial, pueden amortizarse libremente (art. 11.2 de la LIS), se establecen determinadas cautelas sobre los mismos cuando se realicen por una entidad vinculada. Así deben cumplir una serie de requisitos previstos en el art. 16.4 de la LIS. Todos ellos tratan de evitar la transferencia de beneficios a través del desarrollo de alianzas estratégicas⁴⁷. Estos son:

a) Que sean exigibles en virtud de un contrato escrito, celebrado con carácter previo, en el que se identifiquen el proyecto o proyectos a realizar y que otorgue el derecho a utilizar los resultados de los mismos.

b) Que los criterios de distribución de los gastos soportados efectivamente por la entidad que efectúa la actividad de investigación y desarrollo se correspondan racionalmente con el contenido del derecho a utilizar los resultados del proyecto o proyectos por las entidades que realizan las contribuciones.

B. Servicios de apoyo a la gestión.

El carácter deducible de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión

⁴⁷ALONSO MURILLO, F.: "Artículo 16", *op. cit.*, p. 72.

prestados entre entidades vinculadas está condicionado a que su importe se establezca en base a un contrato escrito que debe reunir los siguientes requisitos (art. 16.5 de la LIS):

- a) El contrato debe celebrarse con carácter previo a la realización de los gastos.
- b) Debe especificar la naturaleza de los servicios a prestar.
- c) También debe establecer los métodos de distribución de los gastos atendiendo a criterios de continuidad y racionalidad.

C. Dotaciones para la amortización del fondo de comercio, marcas derechos de traspaso y otros elementos patrimoniales de inmovilizado inmaterial.

Con relación al fondo de comercio, marcas, derechos de traspaso y otros elementos patrimoniales de inmovilizado inmaterial sin fecha cierta de extinción, los núms. 4 y 5 del art. 11 de la LIS consideran deducibles las dotaciones para la amortización de todos ellos, con el límite anual máximo de la décima parte de su importe —salvo de los derechos de traspaso cuando el contrato tenga una duración inferior, en cuyo caso el límite se atenderá a la misma—, siempre que se hayan puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso y que la entidad adquirente no se encuentre, respecto de la transmitente, en alguno de los casos previstos en el art. 42 del Código de Comercio. En caso contrario sólo serán deducibles tales dotaciones cuando se pruebe que responden a una depreciación irreversible de los mismos.

D. Dotaciones para la cobertura de riesgo derivado de posibles insolvencias de deudores.

No son deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, ni las basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores (art. 12.2 de la LIS). La existencia de vinculación impide la consideración de sus saldos recíprocos como de dudoso cobro, salvo casos de insolvencia definitiva judicialmente declarada.⁴⁸

E. Dotaciones por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de otras entidades.

La deducción en concepto de dotaciones por depreciación de los valores representativos de las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en

⁴⁸Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de abril de 1993 y Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de julio de 1989 (citadas por BUJIDOS GARAY, P.: "Las operaciones vinculadas a la luz de la doctrina de los Tribunales y de la Dirección General de Tributos", *op. cit.*, p. 118).

E S T U D I O S

los términos de la legislación mercantil no puede exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta, tanto las aportaciones como las devoluciones practicadas en el mismo. Al objeto de calcular la diferencia es preciso partir de los valores al cierre del ejercicio, siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente (art. 12.3 de la LIS).

F. Subcapitalización.

En ocasiones la utilización de operaciones financieras entre empresas vinculadas puede significar una disminución de la carga tributaria en el Impuesto sobre Sociedades⁴⁹. Según el art. 20 de la LIS⁵⁰, cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto —la LIS no aclara tal diferencia⁵¹—, de una entidad que no sea financiera, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español con las que esté vinculada, exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal —importe de los fondos propios sin incluir el resultado del ejercicio—, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos⁵². Para ello, tanto el endeudamiento neto remunerado como el capital fiscal deben reducirse a su estado medio a lo largo del período impositivo.

El precepto, partiendo de la existencia de vinculación, contempla una excepción a la regla general del art. 16 de la LIS, ya que el ajuste por los intereses que pasan a tener la consideración de dividendos, debe ser practicado por el sujeto pasivo⁵³. Obsérvese que contiene una norma imperativa, que vincula tanto a la Administración como a los particulares. De forma que el ajuste debe realizarse, en todo caso, por estos últimos dentro del plazo voluntario de declaración o por aquélla, en caso contrario y sin que tenga que determinar valor de mercado alguno, salvo que se apruebe una propuesta en los términos del art. 20.3.

⁴⁹Cfr., sobre la subcapitalización en los países de nuestro entorno, REY, F. y COLLADO, A.: "Aspectos fiscales de la subcapitalización de sociedades: derecho comparado", *Impuestos*, núm. 1, 1993, p.p. 16 y ss.

⁵⁰Una previsión similar se encontraba en el art. 16.9 de la Ley 61/1978.

⁵¹En opinión de TOME MUGURUZA, cuando la LIS habla de endeudamiento indirecto se está refiriendo "a aquellos supuestos en los que, aún cuando la entidad que presta los fondos sea residente o no esté vinculada, quien, en última instancia, asume el riesgo derivado de la posible insolvencia del deudor es una entidad vinculada no residente" ("Operaciones vinculadas y subcapitalización", *op. cit.*, p. 373).

⁵²En parecidos términos el Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, de 26 de noviembre de 1986.

⁵³Para ello el art. 18 de la LIS se ocupa de los efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado.

Javier Martín Fernández

Con independencia de lo anterior y cuando la aplicación a la operación de un interés superior al de mercado⁵⁴ suponga una minoración de la carga tributaria en España, la Administración podrá proceder al ajuste, en los términos del art. 16 de la LIS.

G. Compensación de bases imponibles negativas.

El art. 23.1 de la LIS permite que las bases imponibles negativas se compensen con las rentas positivas de los siete ejercicios inmediatos siguientes. La Ley introduce una serie de cautelas para evitar la adquisición de sociedades con la única finalidad de compensar las pérdidas con beneficios de futuros ejercicios. Así su art. 23.2 exige que la base imponible negativa debe reducirse en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título correspondientes a la participación adquirida, y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que la mayoría de capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad hubiese sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere la letra anterior deben haber tenido una participación inferior al 25 por 100 en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) Que, dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social, la entidad no hubiera realizado explotaciones económicas.

H. Deducción para evitar la doble imposición interna.

Según el art. 28.4.b) de la LIS no podrá practicarse la deducción para evitar la doble imposición interna sobre las rentas derivadas del reparto de beneficios existentes en el momento de la adquisición de la participación, siempre que la misma se hubiere adquirido a personas o entidades no residentes en territorio español, o a personas físicas residentes en territorio español vinculadas con la entidad adquirente, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas per-

⁵⁴Para las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de marzo de 1990 y 9 de febrero de 1994, el tipo de interés a tener en cuenta es el que resulta de la información derivada de la censura de cuentas obrante en el expediente, correspondiente al coste medio ponderado o interés real de los créditos financieros, y no debe por tanto aplicarse el interés básico del Banco de España sino el tipo de interés pactado por la propia recurrente en los créditos recibidos de otras entidades y una vez promediado (citadas por BUJIDOS GARAY, P.: "Las operaciones vinculadas a la luz de la doctrina de los Tribunales y de la Dirección General de Tributos", *op. cit.*, p. 114).

E S T U D I O S

sonas o entidades. Lo anterior no se aplica cuando concorra alguna de estas circunstancias:

a) En el caso de una participación adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la entidad adquirente que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas o entidades, cuando se pruebe que el importe de los beneficios no distribuidos ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

b) Si la participación se adquiere a personas físicas residentes en territorio español vinculadas con la entidad adquirente o a una entidad vinculada con esta última, que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas físicas, cuando se pruebe que más del 50 por 100 del incremento de patrimonio obtenido por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta.

c) Cuando la entidad participada cotice en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y la participación se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día que sea exigible el beneficio que se distribuya.

d) Que la entidad participada no cotice en alguno de los mercados señalados en la letra anterior, cuando el importe de la participación sea inferior al 5 por 100 del capital social y la participación se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya.

e) La última de las circunstancias hace referencia a que el reparto de beneficios no determine una disminución del valor de la participación, considerando como tal el precio pagado por su adquisición, incluidos, en su caso, los dividendos acordados y no pagados en el momento de la adquisición.

Tampoco se podrá practicar la deducción por doble imposición interna sobre las rentas mencionadas al principio, cuando con anterioridad a su distribución se hubiera producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, o el traspaso de la prima de emisión a reservas, o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación (art. 28.4.c) de la LIS).

7- PROPUESTAS DE VALORACION DE OPERACIONES VINCULADAS

A. Régimen general.

Otra de las innovaciones más significativas que presenta el art. 16 de la LIS es la posibilidad que brinda su núm. 6 de someter a la Administración tributaria —según el procedimiento que se apruebe reglamentariamente— una propuesta para la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas —incluidas las

Javier Martín Fernández

contribuciones a actividades de promoción y desarrollo y de servicios de apoyo a la gestión— con carácter previo a la realización de las mismas, que, en todo caso, debe fundamentarse en el valor normal de mercado. Es decir, en alguno de los métodos enumerados en el art. 16.3⁵⁵.

Esta previsión del legislador, que introduce en nuestro ordenamiento el “advance pricing agreement” americano, es habitual en las naciones de nuestro entorno económico, como es el caso, de Alemania, Canadá, Inglaterra, Japón y Países Bajos. Para la Exposición de Motivos de la LIS, es una exigencia del principio de transparencia que exige que las normas tributarias sean inteligibles y que de su aplicación derive una deuda tributaria cierta⁵⁶. Pese a la bondad de la previsión del legislador, es preciso vislumbrar el reverso de la moneda. No debe olvidarse, como pone de relieve el profesor Simón Acosta, el peligro de una utilización abusiva y contraria al principio de igualdad, “pues el carácter necesariamente confidencial que han de tener estos acuerdos hace prácticamente imposible el control de la discrecionalidad ejercida en beneficio del contribuyente”⁵⁷.

Aunque la Ley no lo dice expresamente, la propuesta debe formularse por la totalidad de las partes implicadas en la operación, así entendemos la referencia a los “sujetos pasivos podrán someter...”. La aprobación de la propuesta surte efectos sólo respecto de las operaciones que se inicien con posterioridad a la misma, siempre que se efectúen según los términos aprobados y tendrá validez durante tres períodos impositivos. Esta se entenderá desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución que fije el reglamento. Cuando varíen significativamente las circunstancias económicas existentes en el momento de su aprobación, podrá ser modificada para adecuarla a las nuevas.

En palabras del profesor Falcón y Tella, no se trata de un procedimiento arbitral en sentido estricto, pero sí de una solución transaccional, “y no cabe descartar que el mecanismo, una vez establecido, evolucione —al igual que ha ocurrido en Estados

⁵⁵FERNANDEZ PEREZ, J.R.: “Reglas de valoración: operaciones vinculadas y otros supuestos especiales”, **El nuevo Impuesto sobre Sociedades**, III, Expansión, Madrid, 1996, p.p. 323-324.

⁵⁶El **Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades** realiza una interpretación que es contraria, a nuestro modo de ver, con la redacción definitiva del art. 16.6 de la LIS, pues tales convenios se definen con vocación de generalidad, sin limitación alguna. Nos dice textualmente el citado Informe: “Teniendo en cuenta la novedad que supone enfocar de la forma descrita las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en una materia tan delicada como la relativa a los precios de transferencia, **el ámbito objetivo de los supuestos sobre los que puedan realizarse acuerdos previos debe delimitarse con criterios de acusada selectividad**” (*op. cit.*, p. 116. La cursiva es nuestra).

⁵⁷“El nuevo Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, p. 4.

E S T U D I O S

Unidos⁵⁸—hacia fórmulas arbitrales⁵⁹. Con la previsión del art. 16.6 no se vulnera el carácter indisponible de la obligación tributaria, pues hemos de tener en cuenta que este carácter lo único que excluye es “la libre disposición de su crédito por parte de la Administración cuando la Ley no lo prevé⁶⁰; o una habilitación en blanco al acreedor tributario, sin garantía alguna para el interés público”⁶¹. Estamos ante un precepto tendente a garantizar la seguridad jurídica del contribuyente⁶², que se enmarca dentro de la previsión sobre terminación convencional contenida en el art. 88.1 de la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común⁶³. A diferencia de las consultas a que se refiere el art. 107 de la Ley General Tributaria⁶⁴, la Administración se encuentra vinculada por la aprobación realizada a la propuesta del sujeto pasivo.

El art. 16.6 prevé que la Administración tributaria pueda establecer acuerdos con las Administraciones de otros Estados a los efectos de determinar el valor normal de mercado. Se acoge la recomendación del **Informe Ruding**, tendente a que la Comisión “emprenda una acción conjunta con los Estados miembros para establecer las normas o procedimientos apropiados en el campo de los ajustes de precios de transferencia por parte de los Estados miembros”⁶⁵.

⁵⁸Se refiere nuestro autor a la “rule 124” de la **Tax Court** de Estados Unidos, que permite a las partes solicitar que cualquier aspecto sobre los precios de transferencia, dada la complejidad de los mismos y con la finalidad de descargar a la Corte de este tipo de casos, sea resuelto a través del arbitraje que, una vez solicitado, resulta obligatorio (Voluntary Binding Arbitration, Tax Court Rules of Practices, Vol. 12, CCH, Standard Federal tax Reports, 71, 207).

⁵⁹“El arbitraje tributario”, **Quincena Fiscal**, núm. 2, 1995, p. 6.

⁶⁰Es el caso del art. 129.4 de la Ley General Tributaria -según nueva redacción de la Ley 25/1995- que admite que los órganos de recaudación puedan suscribir acuerdos o convenios concertados en el curso de los procesos concursales para lo que se requerirá únicamente autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

⁶¹FALCON y TELLA, R.: “El arbitraje tributario”, **op. cit.**, p. 7.

⁶²En los mismos términos MALVAREZ PASCUAL, L.A.: **La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general**, **op. cit.**, p. 79.

⁶³“Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, en el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin”.

⁶⁴Nueva redacción por la Ley 25/1995. Según este precepto, los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración tributaria consultas sobre el régimen tributario que les corresponda. La contestaciones a las mismas no tendrán carácter vinculante, salvo las previstas en sus núms. 4 y 5.

⁶⁵Puede consultarse en **Hacienda Pública Española**, núm. 2, 1992, p. 235.

B. Subcapitalización.

El art. 20.3 de la LIS permite que los sujetos pasivos puedan someter a la Administración, en los términos del art. 16.6, una propuesta en los supuestos de subcapitalización ya estudiados, para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido con carácter general. Para ello se exige la presencia de dos requisitos: que medie un convenio para evitar la doble imposición⁶⁶ y que la propuesta se haga a condición de reciprocidad. Esta última tiene que fundamentarse en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas.

8- INFRACCIONES Y SANCIONES.

La LIS guarda silencio sobre la procedencia de la imposición de sanciones por infracción tributaria grave en los supuestos de ajustes por operaciones vinculadas, respecto de los que no se exige elemento subjetivo alguno de intencionalidad. Por nuestra parte pensamos que no cabe aplicar sanciones pues no estamos en presencia de una infracción tributaria⁶⁷. En primer lugar, y tal y como hemos reiterado, los sujetos que intervienen en la operación, ya sean personas físicas o jurídicas, no pueden proceder a la práctica de ajuste alguno, tanto dentro como fuera del plazo voluntario para declarar. Esta facultad reside en la Administración. En segundo lugar, la práctica de los ajustes sólo es posible cuando la valoración convenida determine "una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado o un diferimiento de dicha tributación". Inciden múltiples circunstancias para la práctica de los ajustes, muchas ajenas a las propias partes vinculadas.

En tercer lugar, en estos casos es de plena aplicación lo dispuesto en el art. 77.4.d) de la Ley General Tributaria. Para este precepto las acciones y omisiones tipificadas en la ley no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, entre otros supuestos,

⁶⁶Del tema se ha ocupado **in extenso** el profesor PALAO TABOADA en "La subcapitalización y los convenios de doble imposición", **Revista de contabilidad y tributación**, Centro de Estudios Financieros, núms. 137-138, 1994, p.p. 77 y ss.

⁶⁷En los mismos términos y con relación a la legalidad anterior, FALCON y TELLA, R.: "Comentario general de jurisprudencia", **Civitas. Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 54, 1991, p. 291 y GOTA LOSADA, A.: **Tratado del Impuesto sobre Sociedades**, II, **op. cit.**, p. 538. Para la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 26 de junio de 1993, la imputación de un ingreso presunto a consecuencia de un ajuste por una operación vinculada no constituye infracción tributaria grave. Por su parte, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de marzo de 1993, tampoco considera sancionables tales ajustes, salvo que exista prueba fehaciente de la intencionalidad defraudatoria por parte del sujeto pasivo (citadas por BUJIDOS GARAY, P.: "Las operaciones vinculadas a la luz de la doctrina de los Tribunales y de la Dirección General de Tributos", **op. cit.**, p. 120).

E S T U D I O S

cuando "se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma". Tal y como se ha puesto de relieve, la Administración debe tener presente las circunstancias concurrentes en las conductas de los sujetos a la hora de valorar en estos casos la existencia de una infracción tributaria. Lo cierto es que, en ocasiones, la aplicación de precios de transferencia distintos a los de mercado, puede responder a motivos comerciales, distintos del intento de minorar o diferir la deuda tributaria⁶⁸.



⁶⁸TOME MUGURUZA, B.: "Operaciones vinculadas y subcapitalización", **op. cit.**, p. 347. Según MALVAREZ PASCUAL, "para demostrar la finalidad fraudulenta de la operación, la Administración tendrá que instar el expediente de fraude de ley", en cuyo caso tampoco procede la imposición de sanciones, de conformidad con el art. 24.3 de la Ley General Tributaria (**La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general, op. cit.**, p.p. 81-82). No compartimos esta última opinión ya que la facultad del art. 16 de la LIS hace innecesario acudir a esta figura.

Para la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 1986, los precios de transferencia no siempre tienen finalidad fraudulenta en lo tributario, sino que se caracterizan porque las empresas que los utilizan deben estar sometidas, sin perjuicio de su personalidad independiente, a una sola voluntad, es decir, a un solo poder de decisión (citada por BUJIDOS GARAY, P.: "Las operaciones vinculadas a la luz de la doctrina de los Tribunales y de la Dirección General de Tributos", **op. cit.**, p. 115).

**Revista
Técnica
Tributaria**

E S T U D I O S

**LA NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
FRENTE A LAS COOPERATIVAS Y LAS ASOCIACIONES**

José M^a Merino Antigüedad

Dr. en Derecho y economista

miembro de la AEDAF

INTRODUCCION AL TEMA

En ocasiones la actividad empresarial para la prestación de servicios a la colectividad, ordenando los factores de la producción a tal fin, se desarrolla a través de figuras jurídicas asociativas diversas que a veces revisten la forma de asociaciones sin ánimo de lucro, y otras veces la de cooperativas.

Inevitablemente tal actividad genera a veces renta, que dada la "vis atractiva" del Impuesto sobre Sociedades, plantea problemas de estrategia fiscal o de economías de opción, en suma de interpretación del ámbito subjetivo del citado tributo ante tales entidades.

El presente trabajo intentará clarificar el régimen tributario aplicable a estos dos tipos de entidades y procurando discernir si se produce o no un tratamiento fiscal discriminatorio.

METODOLOGIA

La investigación jurídica buscará la respuesta que ambos tipos de entidades jurídicas dan a los siguientes planteamientos:

- 1.- La actividad económica que desarrollan como agentes económicos en el mercado.
- 2.- El enfoque hacendístico para dichas entidades económicas.
- 3.- La vida desde su nacimiento, desenvolvimiento y disolución de dichas diferentes entidades y su sometimiento a los diversos gravámenes.
- 4.- La incidencia tributaria de sus respectivas formas jurídicas de ser empresa.

E S T U D I O S

A tal fin consagraré el próximo capítulo para un análisis global y previo de estos asuntos y posteriormente consagraré otro capítulo al tratamiento concreto de estas entidades por el Impuesto de sociedades.

ANALISIS GLOBAL DE LA FISCALIDAD PARA LAS ENTIDADES

El análisis global de la fiscalidad, ha de partir necesariamente de la realidad jurídica que reviste tanto a las asociaciones como a las cooperativas desde un punto de vista sustantivo. Mucho más aún si la premisa de la que se quiere partir es que ambas entidades prestan servicios idénticos. Y es que para el tributarista no es importante la descripción estatutaria del objeto social, cuando la actividad real que se desarrolla y su consecuencia obligada en el plano económico, pues no podemos olvidar que los tributos más importantes que se ocupan de estas entidades contemplan presupuestos jurídicos con sustrato eminentemente económico, a saber, una actividad de prestación de servicios en el mercado y un lógico rendimiento, o excedente por tal actividad.

Como un prius necesario debo partir del dato de que la cooperativa es una sociedad que desarrolla una empresa que constituye una explotación económica por proceder del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, y que suponen por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Y esto es lo determinante en el orden tributario, con independencia de cuál sea el signo económico de dichos resultados, unas veces positivo y otras negativo, que sólo interesarán para determinar la base Imponible.

A sensu contrario, las asociaciones no pueden reputarse como sociedades que desarrollan una empresa, pero no es imposible que en el desarrollo de su actividad pudieran obtener rendimientos, en cuyo caso también caerían dentro del ámbito de lo tributario.

Desde una perspectiva fiscal, conviene recordar que en el Derecho español existe un único universo fiscal para cualquier empresa, sin perjuicio de que se prevean determinados regímenes fiscales especiales de contenido limitado aplicables a determinadas empresas o actividades empresariales.

Es preciso insistir al respecto que el régimen fiscal de las cooperativas no constituye un estatuto fiscal diferente en lo sustancial con el régimen común, como tampoco existe un estatuto fiscal para las asociaciones sin ánimo de lucro.

La especificidad tributaria cooperativa se manifiesta, de una parte, en la aplicación de exenciones y bonificaciones en los diferentes impuestos del sistema tributario que minoran o abaratan sus cargas impositivas. De otra parte, se ha creado un paquete de

José M^a Merino Antigüedad

normas de ajuste técnico para transformar el excedente de la sociedad cooperativa de base imponible o liquidable. La especificidad para las asociaciones recibe su tratamiento a través de las excepciones tributarias condicionadas como más adelante expondré.

EL IMPUESTO DE SOCIEDADES Y LAS ENTIDADES

Desde el pórtico (Art. 1.º) de la normativa reguladora del Impuesto, queda claro que grava la renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas que son sometidas al mismo en calidad de contribuyentes, al igual que todos aquellos sujetos de derecho y obligaciones, con personalidad jurídica, que no estén sometidos al I.R.P.F. (Art. 4º Uno).

Y en todo su articulado no se prevé ninguna entidad que quede no sujeta a gravamen o fuera del ámbito del Impuesto. Es más, el Art. 33, crea una garantía para la Administración obligando al Gobernador civil a remitir a las Oficinas de Hacienda una relación de las Inscripciones que se efectúen en cumplimiento de la Ley de Asociaciones, cualquiera que sea el fin para que se constituyan.

En efecto, cuando el Legislador ha querido que determinadas entidades no tributen, por su propia lógica interna, las ha declarado EXENTAS y, en algunos casos, incluso las libera del deber formal de presentar declaraciones (Art. 30. Dos).

Por tanto, anótese una primera conclusión proclamando la sujeción al Impuesto de Sociedades tanto de las Cooperativas como de las Asociaciones, sin perjuicio de su específico tratamiento bonificado o exento.

El hilo discursivo conduce este asunto a las exenciones subjetivas que el Legislador contempla para las asociaciones sin ánimo de lucro, siempre que en cada supuesto exista reconocimiento legal expreso de la personalidad jurídica de la entidad en cuestión (Art. 5º. Dos.f.). Esta referencia entiendo que es explícita para tales asociaciones, sin que pueda aplicarse por analogía a las cooperativas que prestan servicio de asistencia social, porque lo impide la Ley General Tributaria, cuando en su artículo 23.3 ordena que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito ... de las exenciones o bonificaciones".

Pero es que, a mayor abundamiento, la interpretación de dicho precepto, en clave tributaria, ha de hacerse restrictivamente, porque al tratarse de una exención subjetiva puede atentarse a los principios de generalidad e igualdad impositiva. Esta interpretación se ve iluminada por el propio texto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando advierte que la exención prevista "no alcanzará a los rendimientos que estas Entidades pudieran obtener por el ejercicio de una explotación económica, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio". (Art. 5. Dos.f.).

Y es que la exención no está concebida por el Legislador "por ser vos quien sois"

E S T U D I O S

y de una manera plena, sino sólo cuando tales entidades no actúan empresarialmente. Baste aquí traer el ejemplo de muchos bingos que han sido concedidos a entidades culturales o benéficas para su explotación directa o cedida.

Por ello, anótese una segunda conclusión, significando que con las reglas de la hermenéutica jurídico-tributaria, las asociaciones cooperativas no pueden asimilarse a las asociaciones sin ánimo de lucro para gozar de exención subjetiva.

A esta altura del estudio conviene hacer una somera referencia al tratamiento tributario de las Sociedades cooperativas. El Legislador somete plenamente a gravamen los rendimientos derivados de su actividad, que siempre presume empresarial y mercantil, al igual que sus operaciones de entregas de bienes o de prestaciones de servicios son sometidas al I.V.A., pues no debe olvidarse que las cooperativas se crean para producir bienes o servicios en común, que constituyen, precisamente, los ingresos computables en el Impuesto.

La especificidad fiscal para las cooperativas se manifiesta en el Impuesto sobre Sociedades fijando un tipo de gravamen reducido y además, bonificando la cuota tributaria en determinadas cooperativas especialmente protegidas. Y para completar la labor de fomento de tales entidades, existe la normativa sobre Régimen Fiscal de Cooperativas que, además, de recoger exenciones casi totales en ciertos tributos locales e impuestos indirectos, ha establecido unas normas de ajuste que "traducen" el excedente de las cooperativas en bases imponibles reducidas, lo que en definitiva origina una importante reducción de la deuda tributaria con respecto a otras sociedades mercantiles sometidas a la normativa ordinaria.

Ello podría aportarnos una tercera conclusión en el sentido de que las sociedades cooperativas soportan una considerable menor carga fiscal por el Impuesto de Sociedades que otras empresas análogas no cooperativas en cumplimiento del mandato constitucional del art. 129.

Finalmente, abordaré el posible trato fiscal discriminatorio entre las asociaciones y las cooperativas de trabajo asociado que prestan idénticos servicios de asistencia social, y lo haré en sede de base imponible.

Supuesto que ambas Entidades desarrollen análoga actividad empresarial, lo determinante fiscalmente es el resultado de la misma, a saber sus rendimientos, que podrán ser positivos y, por tanto, habrá excedente que constituiría, precisamente, la base liquidable del hecho imponible sometido a gravamen, o podrán ser negativos, en cuyo caso serán compensables en el futuro.

Por tanto, si la presentación del servicio social, tanto sea por las asociaciones como por las cooperativas, da resultados neutros o negativos no se produciría tributación en ninguna de las dos clases de entidades.

En consecuencia no aparece un trato sustancialmente discriminatorio desde la

José M^a Merino Antigüedad

perspectiva fiscal en el régimen tributario que grava el nacimiento, la vida y sus eventuales excedentes, ni la disolución de los dos tipos de entidades. Ambas están sometidas a los impuestos y, cuando su actividad no genera rendimientos, nada tributan las asociaciones por causa de exención, y nada tributan las cooperativas por carencia de base imponible positiva. A sensu contrario cuando su actividad, en sentido lato, genera excedentes o rendimientos o incrementos de patrimonio, tributarán por ello a sus correspondientes tipos de gravamen.

