

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 31 (2008-2009), pp. 193-198

**CONSECUENCIAS NO IMPOSTO SOBRE SOCIEDADES
DA VALORACIÓN DAS OPERACIÓNS ENTRE
AS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN
E OS SOCIOS**

Roberto I. FERNÁNDEZ LÓPEZ
*Profesor Titular de Dereito Financeiro e Tributario
Universidade de Vigo*

As Sentencias do Tribunal Supremo do 13 e 15 de febreiro de 2008 (RJ 2008/1153 e RJ 2008/1166, respectivamente) resolven sendos recursos de casación nos que chegan a resultados idénticos en canto á valoración das operacións entre unha Sociedade Agraria de Transformación (no sucesivo, SAT) e os seus socios, e iso a pesar de que cada unha delas aplica normas diferentes ao seren tamén distintos os exercicios económicos da sociedade recorrente.

Concretamente, na primeira das sentencias citadas a controversia atinxe á valoración do prezo do leite entregado polos socios dunha SAT a esta industria transformadora ao longo do exercicio 1990, mentras que a segunda ocúpase do mesmo tema pero referido ao exercicio seguinte. Dase a casualidade de que entre ámbolos dous períodos impositivos entra en vigor –concretamente o 20 do decembro de 1990- a Lei 20/1990, do 19 de decembro, de Réxime Fiscal das Cooperativas (en adiante, LRFC), aplicable aos exercicios iniciados a partires daquela data -1991 e seguintes- pero non aos anteriores.

A cuestión de fondo que se examina nos dous pronunciamentos do TS non é outra que a fixación do criterio de valoración máis axeitado nas operacións vinculadas socio-sociedade cando esta última é unha SAT. A Sentencia da Audiencia Nacional do 6 de xullo de 2000 (JT 2000/1084), obxecto do recurso de casación que analiza a STS do 13 de febreiro de

2008, incurre no erro de aplicar unha norma que non estaba vixente no período impositivo 1990 ao que se refiren as operacións vinculadas, a saber, a disposición adicional 1ª.Dous da LRFC na que se fixaban dous criterios de valoración: a) As operacións realizadas polas SAT cos seus socios compútanse polo valor de mercado (prezo de mercado concertado entre partes independentes). b) Cando se trate de SAT que, conforme aos seus estatutos, fagan servizos ou suministros aos socios, computarase como prezo das correspondentes operacións aquél polo que efectivamente se tivesen feito, sempre que non resulte inferior ao custe dos devanditos servizos ou suministros, pois en caso contrario aplicarase este último.

Así pois, no caso das operacións desenvolvidas polas SAT a devandita norma ven a fixar dous criterios de valoración: o valor de mercado e o valor real da operación. A SAN entende que no caso analizado a Administración tributaria emprega axeitadamente o segundo deles porque non foi necesario acudir ao valor de mercado. A recurrente rexeita este plantexamento argumentando que a devandita norma non fixa, como sí cree a SAN, dous criterios de valoración que a Administración tributaria pode elixir libremente, senón que se trata de dous casos distintos nos que non é posible a elección. En concreto, segundo a recurrente, no suposto de servizos prestados ou bens entregados pola sociedade aos socios acúdesse ao prezo real polo que se tivesen concertado as operacións, en canto que no caso de suministros feitos polos socios á sociedade (entregas de leite na hipótese obxecto da controversia) a norma esixe necesariamente que se utilice o prezo de mercado.

Como avanzábamos, a STS do 13 de febreiro de 2008 empeza por rexeitar a aplicación ao suposto enxuzado da LRFP, pois esta última aínda non estaba vixente no exercicio 1990. Según razoamento do Alto Tribunal, a norma aplicable *ratione tempore* sería o Decreto 888/1969, do 9 de maio, que aprobou o Estatuto Fiscal das Cooperativas, e cuxo art.14.I.a) viña a dispoñer que o importe dos suministros entregados polos asociados á sociedade calcularíase polo “seu valor corrente”, entendéndose por tal o prezo medio de mercado segundo as distintas clases e calidades do produto. De seguido o Tribunal Supremo invoca os argumentos expostos noutro pronunciamento seu anterior, a Sentencia do 28 de setembro de 2007 (RJ 2007/7930), pois o que se trata agora é de dilucidar cál é o devandito prezo medio de mercado nas entregas de leite que fan os socios á SAT recurrente.

O Tribunal Supremo sinala que o litro de leite non pode ter o mesmo prezo cando o gandeiro o vende a unha industria leiteira da zona que cando

aquél o entrega, na súa condición de socio, a unha SAT en réxime de cooperativa, para que esta última faga o tratamento do produto e o venda en beneficio dos socios. Para o Alto Tribunal estamos en presenza de dous mercados diferentes: o primeiro sería un mercado aberto a terceiros sen que éstos realicen outra actividade a favor do vendedor de leite en orixe que a consistente no pago do prezo; en cambio, o segundo é un mercado onde o vendedor non só cobra pola venda de leite á SAT senón que ademais recibe de ésta prestacións ou axudas a prezos inferiores ao prezo medio do mercado. Chegados a este punto, o Tribunal Supremo considera que o “prezo realmente pagado pola SAT aos seus socios polo suministro da leite á sociedade, para o seu tratamento e posterior venda, é o mellor indicativo do prezo medio de mercado ou, alomenos, do mercado existente entre a sociedade agraria de transformación e os seus propios socios”. En suma, o que non parece de recibo para o Tribunal Supremo é que, coñecido o prezo real da leite pagado pola SAT aos seus socios, se admita a efectos fiscais un prezo de mercado entre partes independentes cando este é claramente superior, porque isto permitiría unha inxustificada desgravación suplementaria para a sociedade ao tomar como referencia o prezo superior que tén o litro de leite no mercado libre.

Dito doutra maneira, o Tribunal Supremo considera que no asunto enxuzado o “prezo medio de mercado” –ao que se refire o Decreto 888/1969- non coincide co valor de mercado nunha situación de libre competencia, ao estar mediatizada a relación bilateral entre os socios e a SAT por outro tipo de operacións recíprocas. Así as cousas, o Tribunal Supremo chega ao mesmo resultado que a Audiencia Nacional, anque empregando un argumento distinto, isto é, considera que a Administración tributaria aplicou axeitadamente o “valor real” das operacións concertadas entre a SAT recorrente e os seus socios (“valor corrente” ou se se quere “prezo medio” nun mercado non competitivo), polo que –no decir do Alto Tribunal- a liquidación feita pola Inspección dos Tributos “adecúase á realidade económica desenvolvida pola sociedade”.

Segundo adiantábamos, a STS do 15 de febreiro de 2008 (RJ 2008/1166) desestima igualmente as pretensións de casación da SAT recorrente, anque neste caso o período impositivo do Imposto de Sociedades é o 1991, polo que eiquí xa estaba en vigor a LRFP na que, lembremos, desaparece a referencia ao “valor corrente” ou “prezo medio de mercado” dos bens entregados polos socios á sociedade estipulado polo Decreto 888/1969, xa que a disposición adicional 1ª da Lei 20/1990 fixa como regra xeral o “valor de mercado” pero, ao mesmo tempo, introduce unha regra especial para o caso de que os estatutos das SAT permitan a

realización de servizos ou suministros por parte de éstas aos socios, pois neste suposto “computarase como prezo das correspondentes operacións aquél polo que efectivamente se tivesen feito, sempre que non sexa inferior ao custe dos devanditos servizos ou suministros”. Noutras palabras, o prezo real a que fai referencia a Lei 20/1990 tendería a coincidir co “valor corrente” establecido polo devandito Decreto de 1969, co que o resultado final en termos de determinación de gasto fiscalmente deducible na base impositiva da SAT tamén debería ser o mesmo.

A maiores, a STS do 15 de febreiro de 2008 reforza a súa liña interpretativa baseándose nunha modificación normativa introducida no art.15 da LRFC pola Lei 43/1995, do Imposto sobre Sociedades, modificación na que se ven a recoller a regra de que nas cooperativas agrarias non rexe o valor de mercado senón o prezo real concertado polas partes “tanto para os servizos e suministros que a cooperativa faga aos seus socios como para os que os socios fagan ou entreguen á cooperativa”. Dende o noso punto de vista, este argumento do Tribunal Supremo é cando menos discutible por dúas razóns: 1ª) A devandita regra introducida pola Lei 43/1995 na LRFC, obviamente, non estaba vixente no período impositivo 1991 obxecto da controversia. Creemos ademais que a invocación desta norma non encaixa tampouco en ningún dos criterios interpretativos admitidos polo art.3.1 do Código Civil. 2ª) Repárese en que a norma legal reformada refírese ás cooperativas agrarias e non ás SAT, anque as similitudes entre ámbolos dous tipos societarios sexan moi grandes; ó meu entender, se o lexislador quixese estender a mesma regra ás SAT modificaría tamén a disposición adicional 1ª da LRFP pero non o fixo e por iso esta norma segue a centrarse exclusivamente nas SAT que fagan servizos ou suministros “aos seus socios” e omite calquera referencia á relación inversa que é a que se ventila no asunto litixioso ante o Tribunal Supremo.

En resumo, anque conducen ao mesmo resultado, semellan ser bastante máis sólidos os argumentos empregados pola STS do 13 de febreiro de 2008 que os utilizados pola súa homóloga feita pública dous días máis tarde, porque a normativa vixente non é a mesma nos dous casos nen tampouco debe interpretarse do mesmo xeito o Dereito aplicable aos períodos impositivos 1990 e 1991. Cuestión distinta, na que eiquí sí son plenamente convincentes os argumentos expostos por unha e outra sentenza, é que en termos de xustiza tributaria non proceda admitir as pretensións da SAT recorrente, cando esta última pagou aos seus socios un determinado prezo por litro de leite e despois abogue por unha dedución maior na base impositiva do Imposto de Sociedades amparándose en que o

prezo dese produto no mercado libre é moi superior. Evidentemente, se o Tribunal Supremo dése por boa esa regularización tributaria solicitada pola SAT –que por certo non foi plantexada na fase de inspección tributaria- a devandita regularización fiscal debería ter efectos bilateráis, isto é, habería que aplicarlle un aumento equivalente á base imponible dos impostos que gravan a rendas dos socios, pois noutro caso produciríase un inxustifico menoscabo económico para a Facenda Pública.



ACTUALIDADE FINANCEIRA E CONTABLE

Coordinadora: María José Cabaleiro Casal

- Paloma BEL DURÁN
Las secciones de crédito y la garantía de depósitos
- Francisco López Corrales - Mercedes Mareque Álvarez-Santullano
Fondos específicos de las sociedades cooperativas: Consultas ICAC.
- COOP 57 Galicia
COOP 57 Galicia : unha nova forma de aforrar e investir

