

e outros rendementos derivados da participación nos fondos propios dunha entidade. 2.º Intereses e outros rendementos obtidos pola cesión a terceiros de capitais propios. 3.º Ganancias patrimoniais que se poñan de manifesto con ocasión de transmisións de elementos patrimoniais.

Do mesmo xeito, cando as rendas obtidas por establecementos permanentes de entidades non residentes transfíranse ao estranxeiro, será exixible unha imposición complementaria, ao tipo de gravame do 19 por cento, sobre as contías transferidas con cargo ás rendas do establecemento permanente, incluídos os pagos a que fai referencia o artigo 18.1.a) que non sexan gastos deducibles a efectos de fixación da base impoñible do establecemento permanente.



**O TRATAMENTO NO IVE DOS NEGOCIOS XURÍDICOS  
REALIZADOS ENTRE AS COOPERATIVAS DE VIVENDAS  
E OS COOPERATIVISTAS: COMENTARIO A PROPÓSITO  
DA STS DE 24 DE SETEMBRO DE 2009**

Luis Miguel MULEIRO PARADA

Os negocios xurídicos deben ter no ordenamento tributario o tratamento do que realmente son e non do que asemellan ser. A calificación dos negocios xurídicos non sempre é fácil e, ás veces, isto incluso se complica un pouco máis a partires da normativa reguladora do tributo. Un exemplo das controversias que se poden chegar a dar atopámolo na STS de 24 de setembro de 2009 no ámbito do IVE. Neste pronunciamento reconeceuse que na operación realizada ao darse realmente extinción da relación contractual entre a cooperativa de vivendas e os cooperativistas, conforme ao artigo 78.Dous.5º da Lei do IVE, procedía a incorporación das cantidades correspondentes na base imponible do tributo.

O Tribunal Supremo confirmou nesta sentenza o criterio que adoptara hai uns anos a Audiencia Nacional, desestimando o recurso de casación interposto pola cooperativa de vivendas: “Promoción Social de Vivendas, Sociedade Cooperativa” (PSV). Como é sabido, esta cooperativa naceu avalada polo Sindicato da Unión Xeral de Traballadores (UXT) coa finalidade de dar vivenda nos anos noventa a un número moi importante de familias do noso país. Nembargantes, trala fraude na xestión da cooperativa vinculada ao Grupo Iniciativas de Xestión e Servizos (IXS) protagonizárase o maior escándalo das xestoras de vivendas da década dos noventa, debendo mediar o Goberno para minimizar os efectos, e ditándose no ano 2001 un sentenza penal condenatoria por apropiación indebida.

O obxecto do litixio contencioso-administrativo que agora traemos a comentario é unha cuestión de calificación xurídica a efectos do IVE, que

foi obxecto de ratificación polo órgano xurisdiccional hai uns meses. Como antecedentes deste litixio, destacamos que no ano 1997, os órganos de inspección acordaran o incremento da base imponible do IVE de PSV non procedendo a devolución de certas cantidades de IVE para esta cooperativa de vivendas. A estes efectos hai que considerar que o IVE a ingresar resulta, con carácter xeral, de diminuír do IVE repercutido o IVE soportado. Nesta conta, canto maior sexa o IVE repercutido, loxicamente e no seu caso, menos IVE vai ter o suxeito pasivo dereito a reclamar a devolución. No IVE repercutido houbo certas cantidades para as que a Unidade de Grandes Empresas da Oficina Nacional de Inspección (ONI), efectivamente, comprobou a improcedencia da repercusión. Ademais, e isto é o importante, non correspondía devolver outras cantidades ao resultar procedente un incremento da base imponible do IVE a consecuencia do plan de viabilidade de PSV e os negocios realizados por esta e os socios cooperativistas. Por este motivo a Administración ditou unha liquidación provisional que constituíu o obxecto inicial do preito.

A cuestión levou a plantexar, xa con carácter previo ante o Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) e a Audiencia Nacional (AN), se a liquidación provisional e a resolución da Unidade de Grandes Empresas da ONI era axustada a Dereito. Para elo, había que determinar se os cobros da cooperativa aos cooperativistas de determinadas cantidades, para que os mesmos se puideran acoller ao plan de viabilidade, entraban dentro da base imponible do IVE conforme ao artigo 78.Dous.5º da Lei do IVE, ou polo contrario, se podía defender coa cooperativa de vivendas recorrente que se trataba dunha aportación entre empresarios membros da cooperativa para facer fronte ás perdas desta e, ao considerarse derramas, non formaría parte da base imponible do IVE.

É así que o problema de fondo que centrou a controversia en sede administrativa e xurisdiccional, ante o TEAC e a AN, foi a calificación xurídica dos negocios xurídicos realizados entre a cooperativa de vivendas e os socios cooperativistas con ocasión da separación destes, xa que dados os camiños seguidos na xestión fraudulenta da cooperativa a recomposición da situación obrigou á constitución de novas cooperativas e a asunción das obrigas anteriormente asumidas pola cooperativa de vivendas. A defensa da “Promoción Social de Vivendas” sostivo en todas as instancias que a cooperativa de vivendas e os socios optaron por dar cumprimento novatorio ao contrato que lles vinculaba, mediante cesión de activos a cooperativistas que se atopaban en dispoñibilidade de obter créditos. Por iso se consideraba que non houbera extinción da relación contractual e as aportacións non eran aportación de capital social, nin constituían un maior prezo da vivenda,

senón derramas. A efectos do IVE esta interpretación levaría a que “esas derramas” non estarían suxeitas a IVE, non aumentarían a base imponible do imposto e, no conxunto, a cooperativa de vivendas tería dereito a unha devolución maior.

A lexislación de cooperativas permite que a carón das relacións entre as mesmas e os cooperativistas poidan existir relacións contractuais engadidas. Con esta base, a cooperativa de vivendas, pola situación que introducimos desafortunadamente atravesou, concertaría con determinados socios cooperativistas unha serie de cesións de contratos de vivendas nos que o prezo de adquisición de vivendas para os socios comprendía unha contraprestación pola cesión do correspondente ben. Pero esta contraprestación era o que era, e non unha aportación ao capital social. Neste senso, as argumentacións do avogado do Estado no recurso ante Audiencia Nacional foran bastante ilustrativas, onde sostivo que a relación contractual se extinguiu respecto da entidade recorrente e os cooperativistas, tendo estes que satisfacer unha cantidade, “sexa cal sexa a denominación que a mesma queira darse e nominalmente se recolla”. De aí que non se estimou en ningún momento a pretensión da actora de que a retención de parte do prezo ou contraprestación pola sociedade cooperativa puidera ser calificada coma derrama extraordinaria ou aportación extraordinaria do socio ao capital social. Segundo esta interpretación, é aplicable o artigo 78.Dous.5º da Lei do IVE polo que forman parte do concepto do importe da contraprestación, que recordemos constitúe a base imponible do imposto, as percepcións retidas conforme a Dereito polo obrigado a efectuar a prestación.

O Tribunal Supremo confirmou a interpretación anterior da AN e o TEAC, engadindo ademais unha valoración á presentación do recurso de casación realizada. Di o órgano xurisdiccional que o recurso de casación ten coma finalidade someter ao coñecemento do Tribunal competente o exame da interpretación e aplicación das normas e xurisprudencia realizadas polo Tribunal de instancia, por motivos legalmente taxados, e, en consecuencia, non cabe articulalo coma se dunha revisión se tratase. Sendo evidente que a formulación que realizou a parte recorrente (a cooperativa de vivendas) se afastou da finalidade do recurso de casación, en tanto que o que cuestionou non foi a interpretación da normativa aplicada, senón a calificación xurídica que realiza a sentenza da AN dos negocios xurídicos da entidade actora cos cooperativistas e a oposición aos feitos que considera acreditados a propia sentenza.

A normativa debe responder ás situacións que se presentan na realidade social. Se a realidade se pode achegar a manobras de mera aparencia,

simulación, fraude, etc., o tratamento das situacións ás que trata de responder a norma debe atender á verdadeira natureza xurídica dos actos ou operacións realizadas. Dende a perspectiva tributaria o artigo 13 da nosa Lei xeral Tributaria establece que as obrigas tributarias deben esixirse conforme á natureza do feito, acto ou negocio realizado, calquera que sexa a forma ou denominación que os interesados lle tiveran dado, e prescindindo dos defectos que puideran afectar á súa validez. Esta norma xeral debe concretarse na normativa reguladora dos diferentes tributos. No pronunciamento que vimos de comentar a calificación subxectiva das operacións non pode impoñerse ao tratamento adecuado da operación no tributo. Ás veces esquecemos normas básicas ás que o Dereito ten que dar resposta se quere cumprir coas finalidades ás que está chamado na súa misión de organización social. E, outras, obviamos para que serven os recursos amparados dende o punto de vista da normativa procesual. En ambos os casos, agradecemos que os nosos tribunais nos recorden cales son esas normas fundamentais e xerais que se fan, e deben facer, valer en tódolos sectores do ordenamento xurídico.