

APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS A LAS OPERACIONES COOPERATIVAS-SOCIO. LAS OPERACIONES COOPERATIVIZADAS¹

Miguel Ángel Sánchez Huete

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona

RESUMEN

Las operaciones vinculadas y las operaciones cooperativizadas aparecen como realidades jurídicas con regímenes diferenciados, unas reguladas principalmente en el art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) y, otra, en el art. 15 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas (en adelante LRFC). Regímenes que responden a concepciones diversas y que comportan una posición jurídica y unas consecuencias diferenciales. No obstante surgen cuestiones relativas a su delimitación y a la aplicación supletoria en las operaciones cooperativizadas del régimen de operaciones vinculadas. La resolución de tales cuestiones tiene que ver con la filosofía y peculiar concepción que anima la cooperativa.

PALABRAS CLAVE: Operaciones vinculadas, operaciones cooperativizadas, valoración tributaria, sociedades profesionales

1. Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto de Investigación DER2009-08766 (Subprograma JURI, Tipo proyecto B) Ministerio de Ciencia e Innovación "La gestión socialmente responsable de la crisis".

APPLICATION OF THE RELATED PARTY TRANSACTIONS RULES TO TRANSACTIONS BETWEEN COOPERATIVES AND THEIR MEMBERS. COOPERATIVISED TRANSACTIONS

ABSTRACT

Related party transactions and cooperativised transactions are treated quite differently in the Spanish legal system. The former are mainly regulated by Section 16 of Royal Legislative Decree 4/2004 of 5 March 2004 approving the revised text of the Company Tax Act (Ley del Impuesto sobre Sociedades or LIS) and the latter by Section 15 of the Tax System for Cooperatives Act 20/1990 of 19 December 1990 (Ley sobre el regimen fiscal de las cooperativas or LRFCA). These two systems respond to different concepts and entail different legal situations and consequences. Nonetheless, questions arise concerning their demarcation and the extension of related party transaction rules to cooperativised transactions. The answer to these questions has to do with the particular concept and philosophy that inspire cooperatives.

KEY WORDS: Related party transactions, cooperativised transactions, tax valuation, professional companies

SUMARIO

1. LAS OPERACIONES VINCULADAS ALGO MÁS QUE UN AJUSTE VALORATIVO. 1.1. El régimen de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. 1.2. La prevención contra el fraude. 1.3. Los nuevos roles del obligado y de la administración. 2. LA PECULIARIDAD DEL REGIMEN DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES. 2.1. Características. 2.2. Requisitos. 3. EL REGIMEN TRIBUTARIO DIFERENCIAL DE LA COOPERATIVA. 3.1. Las operaciones cooperativizadas. 3.2. Sobre la aplicación del régimen de las operaciones vinculadas a las cooperativas.

La economía social nace históricamente en momentos de crisis para introducir una nueva perspectiva. Este entronque con la crisis la configura como un ámbito de gran vigencia para estos tiempos de incertidumbre, que huyen de visiones ancladas en beneficios efímeros y pretenden un desarrollo más sostenible. En tales parámetros la sociedad cooperativa ocupa un lugar preeminente al acoger buena parte estas sensibilidades. Ahora bien, la consideración y fomento de dicha forma jurídica precisa de un tratamiento tributario acorde. En tal contexto genérico se desarrolla el objeto de estas páginas pero centrado en la especificidad del régimen tributario y, de manera más preciso, en el marco de la valoración tributaria de las operaciones que se dan entre el socio y la sociedad.

En el mundo de la cooperativa existe una especial relación entre la entidad y el socio, dado que éste último puede ser cliente, trabajador, suministrador, etc. Tal vinculación puede dar lugar a operaciones que interesadamente distorsionen la base imponible para tributar menor o diferir la tributación. Así, desde la perspectiva tributaria, el legislador establece cautelas en la valoración y calificación jurídica de dichas operaciones; una de las más relevantes es el establecimiento del régimen de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades. En el seno de la cooperativa existen las denominadas operaciones cooperativizadas, aquellas establecidas entre la cooperativa y en socio en el desarrollo de sus funciones sociales. Por ello se plantea si resulta de aplicación al ámbito cooperativo el régimen de tales operaciones vinculadas y todas sus consecuencias anejas -ajustes y régimen de sanciones- previstas en el Impuesto sobre Sociedades. Tal posibilidad comporta la introducción de fuertes cargas de gestión y un gran recelo para formas sociales que pretendidamente se han de fomentar.

Las operaciones vinculadas y las operaciones cooperativizadas aparecen como realidades jurídicas con regímenes diferenciados, unas reguladas principalmente en el art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) y, otras, en el art. 15 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas (en adelante LRFC). Regímenes que responden a concepciones diversas

y que comportan una posición jurídica y unas consecuencias diferenciales. Si bien existen dudas sobre su delimitación y respecto de la aplicación supletoria, en las operaciones cooperativizadas, del régimen de operaciones vinculadas. La resolución de tales cuestiones tiene que ver con la filosofía y peculiar concepción que anima la cooperativa. Para ello procede, en primer lugar, analizar las grandes líneas de las operaciones vinculadas, sus consecuencias y su aplicación a una relación de prestación de servicios socio-sociedad. A continuación y, en segundo lugar, procede delimitar las operaciones cooperativizadas, su singular operatividad que contrasta con la expuesta en una sociedad capitalista, y su régimen y forma de completar las eventuales lagunas de normación.

1. LAS OPERACIONES VINCULADAS ALGO MÁS QUE UN AJUSTE VALORATIVO

1.1. EL RÉGIMEN DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las operaciones vinculadas son aquellas acordadas entre sujetos y/o entidades que poseen una especial relación personal o patrimonial que puede conllevar una valoración diversa al mercado por lo que conviene establecer determinadas cautelas valorativas. La diversa valoración de las operaciones afecta a la determinación de la base imponible de los impuestos, de manera específica del Impuesto sobre Sociedades, en donde posee una regulación expresa y con una cierta vocación expansiva a otras leyes impositivas.

La divergencia valorativa establecida posibilita el minorar o diferir la tributación sobre la base de acordar precios inferiores al mercado. De ahí que la finalidad de la regulación tributaria es reestablecer la valoración que habría correspondido en caso de que el precio se hubiera fijado por un mercado en condiciones objetivas. Si bien, los efectos pueden ser otros a través de las consecuencias que poseen los ajustes, en particular, aquellos que suponen una recalificación de rentas y la facilidad con que se imponen las sanciones. Tales prácticas tienen un gran impacto internacional entre Estados con diversa tributación recibiendo el nombre de precios de transferencia

El legislador español pretende tratar los males asociados a los precios de transferencia con una acción interna, en el seno de las operaciones vinculadas, y como uno de los ajustes extracontables en el art. 16 de la LIS. La Ley 26/2006 de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal estableció una nueva regulación de las operaciones vinculadas justificada en base a la equiparación que efectuaba con dichos precios de transferencia. Se efectúa así un trasvase de soluciones normativas pensadas para precios de transferencia a las operaciones vinculadas, como se pone de manifiesto en la Exposición de Motivos de la Ley 26/2006. En

esta línea se reserva un cierto papel exegético a las directrices de la OCDE sobre la normación nacional². Ahora bien el ámbito de aplicación de las operaciones vinculadas no se circunscribe a personas o entidades no residentes, sino que también se aplica a operaciones internas. Y este desenfoco originara distorsiones en las obligaciones y medidas a imponer³.

Los precios de transferencia acotan una concreta realidad, son un fenómeno que se origina por la deslocalización de rentas en un contexto internacional. La diversidad de tributación de los Estados y la libre circulación del capital lleva a que las empresas escojan el lugar de su ubicación, también, en base a criterios fiscales. Asimismo, en muchas ocasiones, su actividad se ejerce a través de un conglomerado de sociedades. Son grupos que forman una unidad empresarial constituida por personas jurídicas, independientes y autónomas, pero vinculadas en base a un conjunto de relaciones personales y/o patrimoniales. La situación de vinculación de entidades, y su diversa ubicación espacial, posibilita la derivación de resultados de un Estado a otro, orientando la carga impositiva mediante una política de precios intragrupo o precios de transferencia. Son precios que resultan pactados o convenidos por sociedades sometidas a un mismo poder de decisión sobre la base de los vínculos económicos y/o personales que permiten transferir beneficios o pérdidas de unas a otras. Así, la vinculación entre las sociedades puede originar la generación ficticia de gastos o beneficios que afectan a la conformación de la deuda tributaria.

En contextos de movilidad económica, y de multiplicidad y diversidad de ordenamientos, los Estados necesitan medidas para garantizar la recaudación de sus tributos. Así, para impedir la utilización elusiva de los precios de transferencia se efectúan ajustes que pretenden aplicar el principio de "arm's length" o de partes independientes, que conlleva -a efectos tributarios- aplicar los precios que habrían correspondido a entidades independientes en operaciones similares. En definitiva se pretende efectuar una adecuada imputación de las bases imponibles. La regulación de los precios de transferencia aparece fuertemente influida por disposiciones

2. La Exposición de Motivos alude a que "El segundo objetivo es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene."

3. En tal orientación GARCÍA NOVOA reitera dicho desenfoco y la desproporción que origina las exigencias materiales y formales en el ámbito interno. (GARCÍA NOVOA, C.: "La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas" *Qf.* nº 1, 2010). CALDERÓN CARRERO apuesta por unos precios de transferencia más centrados en problemas internacionales, criterio que habilita la doctrina de la resolución que analiza. (CALDERÓN CARRERO, J.M.: "Comentario a la STJCE de 21 de enero de 2010, C-311/08, *SGI/Etat belge*: Nueva luz sobre las condiciones de compatibilidad comunitaria de la normativa de precios de transferencia y una oportunidad para la reflexión sobre la actual regulación." *Revista Interactiva de Actualidad*, AEDAF nº 8, 2010, pág. 13).

que pretenden atajar problemáticas propias de contextos internacionales en relación a grupos de empresas transnacionales, de ahí las referencias recurrentes a medidas de ajustes primario y bilateral⁴.

1.2. LA PREVENCIÓN CONTRA EL FRAUDE

La ubicación de su regulación en la prevención y lucha contra el fraude, además de la recepción de los planteamientos internacionales sobre los precios de transferencia, preordena el tratamiento de las operaciones vinculadas. Los ajustes tributarios, derivados de la recalificación de rentas y las sanciones establecidas, configuran más una suerte de cláusula antielusiva que una norma que regula la distribución de la base imponible entre diversos Estados -la finalidad prístina de los precios de transferencia-. Las negociaciones entre personas vinculadas se asocian por el legislador a actividades evasivas o elusivas, de ahí su regulación en una normativa que se ocupa de la prevención del fraude. Así se deduce:

1º. Al incluir formalmente el régimen de las operaciones vinculadas en una norma destinada a prevenir el fraude tributario. La Ley 26/2006 incorpora un conjunto heterogéneo de medidas con la finalidad común de prevenir el fraude, pero también de su represión pues se establecen medidas de carácter sancionador⁵. Dicha regulación resulta especialmente evidente al introducir mecanismos que suponen privatizar las tareas de control y coacción a manos de particulares, como el cierre regis-

4. A este respecto se ha de tener presente que el art. 9 del modelo de convenio de la OCDE recoge los dos principios que han de inspirar la tributación de las empresas asociadas o vinculadas: El primero, la asignación correcta de las bases imponibles a cada una de las jurisdicciones donde estén dichas empresas sobre la base del principio de la libre competencia. El segundo, el compromiso para procurar evitar la doble imposición. A tal efecto define empresa asociada sobre la base de su participación en el capital, la dirección o el control común o de una empresa respecto de la otra. Se reconoce la facultad de los Estados contratantes a modificar la base imponible de una empresa asociada cuando ha sido alterada por razones diferentes a las que regirían entre empresas independientes. También se recoge en el apartado 2 del art. 9 el ajuste correlativo o bilateral que es el que debería practicar el otro Estado para contrarrestar el ajuste del primer Estado para así evitar la doble imposición. Este ajuste bilateral resulta problemático y requiere una labor de coordinación que se está llevando a cabo por diversa normativa no cogente -directrices, códigos de conducta-. En el seno del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se han adoptado las Directrices de 1995 aplicables a empresas multinacionales y a Administraciones tributarias, también cabe resaltar las tareas del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia.

5. Existe un contenido heterogéneo de medidas que con ALONSO GONZÁLEZ cabe diferenciar entre: a) Medidas anti-paraiso -las modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes-. b) Medidas contra el fraude en el marco de la Estimación Objetiva en el IRPF. c) Medidas anti-tramas fraudulentas en el marco del IVA y de los Impuestos Especiales. d) Medidas dirigidas a contrarrestar el fraude inmobiliario. e) Modificaciones operadas en la Ley General Tributaria para evitar el fraude en la fase de recaudación. f) Modificación del procedimiento administrativo previo al proceso penal por delito fiscal. (ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal", *Temas Tributarios de Actualidad* nº 7, 2006).

tral ante determinados incumplimientos que son calificados por un tercero, o la ineficacia de operaciones mercantiles por carecer de NIF que también han de ser apreciadas por un particular⁶.

2º. La regulación concreta que se contiene es de carácter preventivo y de recelo, por cuanto exige preconstituir la prueba a través de concretos medios: los documentales. Se traslada así un coste de gestión y se exige la constatación de una realidad a través de una prueba tasada –documental- y con un contenido predeterminado formalmente –a nivel reglamentario-.

3º. Se establece una pluralidad de medidas que corrigen valoraciones, desincentivan la realización de operaciones vinculadas, y reprimen un número no determinado de conductas. En tal sentido, y sobre la base de corregir los defectos que plantean los precios de transferencia, se establecen los denominados ajustes que ya postulan las directrices de la OCDE. El ajuste primario supone constatar el flujo económico producido y aplicarlo a los sujetos intervinientes en la operación, bilateralizando sus efectos. En el ajuste denominado secundario se propone una calificación jurídico tributaria de la operación realmente efectuada. A estos ajustes el legislador español añade un tercer efecto a las operaciones vinculadas: la sanción. Su presupuesto es la mera inexactitud documental –exista o no corrección valorativa- y posee un gran dependencia de su conformación reglamentaria. Cabe explicitar brevemente la eficacia de dichos ajustes.

La Administración corrige las valoraciones y efectúa un ajuste bilateral, ya que se aplica a ambos lados de la operación. Resulta así que la valoración de las operaciones vinculadas se efectúa con una cierta vigencia temporal pues aparecen sujetas a la verificación administrativa. Se mantiene un clima de incertidumbre únicamente superado a partir de una posterior actividad administrativa. No ayuda a eliminar tal inseguridad el hecho de que el silencio de las solicitudes-propuestas de valoración sea negativo –art. 16.7 de la LIS-

El ajuste secundario, derivado de la anterior actividad, supone una recalificación jurídica. Desde esta perspectiva dicha tarea no es más que una concreción de la genérica cláusula del art. 13 de la LGT⁷. Ahora bien el art. 16.8 de la LIS posee una naturaleza más compleja y heterogénea, por un lado resulta cláusula de calificación jurídica y, por otro, constituye una ficción. El segundo párrafo de dicho precepto

6. Aludimos a dicha problemática en la monografía sobre *Las Infracciones tributarias. Perspectiva punitiva y garantista*. Marcial Pons, 2007, pág. 20-21.

7. GARCÍA NOVOA afirma que se trata de una aplicación automática de dicha calificación si bien “debería ser aplicada por la Administración en vía de comprobación cuando correspondiese, con audiencia al obligado tributario y siempre que la verdadera naturaleza de la operación fuese la de una aportación de fondos o la distribución encubierta de dividendos”. (GARCÍA NOVOA, C.: “El ajuste secundario en las operaciones vinculadas” *Qf* n° 12/2008).

introduce una ficción jurídica⁸. En las relaciones socios-sociedad, la norma establece una ficción inatacable. Ficción en tanto que construye una realidad jurídica de manera imperativa, sin admitir prueba o verificación de la realidad material. Todo ello con la única finalidad de prevenir determinadas conductas, de evitarlas, dado los efectos de desincentivo que originan. Al señalar la existencia de una liberalidad evidencia una capacidad contributiva que no se da, por lo que puede afectar a dicho principio⁹.

También a través de medidas netamente represivas establece un tercer ajuste. Señala determinadas sanciones que operan sobre obligaciones formales delimitadas reglamentariamente, y que llegan a sancionar la corrección efectuada. Su calificación como tercer ajuste deriva de la extremada facilidad con la que se configura la imposición de la sanción: basta la inexactitud. Tal idea nace por su operatividad mecánica, ante cualquier irregularidad en la prueba tasada de carácter documental, encargada de velar por la corrección de la valoración. Dicha inexactitud abarca una multiplicidad de defectos meramente formales, pues no es ni incompletitud ni falsedad. Redunda en este despropósito tipificador el hecho de que el legislador sancione veladamente la corrección valorativa vinculándola al incumplimiento formal. Así, sanciona dicha incorrección valorativa (apartado 2 del art. 16.10), si bien no la tipifica como infracción (art. 16.10 LIS). En el plano sancionador se dan tres infracciones, y no las dos tipificadas –son dos infracciones formales y se establecen tres sanciones-: a) La infracción formal relativa a la obligación de aportar documentación, b) La infracción material, de peligro o perjuicio de la deuda, relacionada con la obligación de aportar documentación y c) La infracción formal relativa a la obligación de declarar del valor normal del mercado.

En definitiva, la regulación establecida no se limita a conformar una mera cláusula que evita la elusión, ya que se arbitran una pluralidad de medidas de contenido heterogéneo –corrector, preventivo y represivo-. Todas ellas aparecen vertebradas por el recelo y por facilitar la comprobación administrativa, dado su rigor formalista.

8. Afirma que “En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad”.

9. Ver en una orientación análoga la STC 194/2000, de 19 de julio respecto de la DA 4 de la Ley de Tasas. De manera temprana analiza de manera crítica la recalificación de rentas que supone el ajuste secundario ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “Operaciones vinculadas, elusión y fraude fiscal” *RC y T*, nº 60/2007. GARCÍA NOVOA sostiene la no aplicación del ajuste secundario en operaciones interiores y si las cláusulas antisimulación o antielusión del art. 16 y art. 15. (GARCÍA NOVOA, C.: “La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas” *Qf*. nº 1, 2010). Al margen también de las discordancias que se originan entre reglamento, art. 21 bis 2 b) y la ley. Mientras la ley afirma que la transferencia sociedad-socio la renta se califica como dividendo en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, el reglamento se extralimita al señalar que la renta que no se corresponda al porcentaje de participación se considera liberalidad para el socio y renta para la entidad.

Se parte de que las negociaciones entre sujetos vinculados son lícitas, si bien se tratan con desconfianza y sospecha; de ahí que se establezcan medidas correctoras, pero también de desincentivación e incluso de represión. Con éstas se previene no solo la existencia de una elusión, sino reprime la evasión, o sea, castiga al infractor. Así las normas que regulan las operaciones vinculadas no son meras normas de valoración, sino un conjunto heterogéneo de medidas de valoración, corrección, recalificación y represión. Se diseña una pluralidad de normas con finalidades imbricadas, tanto antielusivas como antievasivas. Las medidas disuasorias se aprecian en la recalificación tributaria del denominado ajuste secundario. Pero también se reprime, considerando infractor a quien incumple de manera inexacta obligaciones administrativas, ignorando con tal tipificación lata la distinción entre el incumplimiento de una obligación y la infracción. En esta línea resulta preocupante como la mera inexactitud documental, si concurre con una corrección valorativa, es el presupuesto que hace presumir la existencia de un peligro para la deuda tributaria como desarrollaremos más adelante.

Apuntadas las anteriores reflexiones se evidencia así la existencia de un enfoque por cuanto se trasladan perspectivas propias de los precios de transferencia, de ámbito internacional basada en el reequilibrio de bases imponibles, a problemáticas netamente internas de valoración, pero también de control y recelo que generan las operaciones entre sujetos vinculados. Así, se pasa de normas y directrices internacionales de distribución de las bases tributarias entre Estados –precios de transferencia- a medidas contra la elusión o evasión –operaciones vinculadas-.

La perspectiva de precios de transferencia sirve para legitimar medidas consensuadas intencionalmente, pero ni el ámbito de aplicación, ni los efectos de las operaciones vinculadas reguladas, se adecuan a los mismos. Se exigen obligaciones formales propias de precios de transferencia aplicados con una perspectiva diversa, no de distribución de base imponible, sino para adoptar medidas contra la elusión o evasión. Se acoge en parte las obligaciones y la legitimidad que arroja los precios de transferencia, pero se conforman unas medidas *ad hoc* en clave preventiva y represiva. Esta perspectiva de prevención del fraude se aúna en las operaciones vinculadas conformando una realidad bajo sospecha.

1.3. LOS NUEVOS ROLES DEL OBLIGADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN

La nueva regulación de las operaciones vinculadas otorga un nuevo rol de actuación al ciudadano-obligado tributario y a la Administración. El ciudadano que efectúa dichas operaciones ve incrementado el número de sus obligaciones, y la Administración tributaria se ubica de manera más acusada en una posición de control y comprobación.

A) El sujeto que realiza operaciones vinculadas ve incrementado su estatuto jurídico pasivo con nuevas obligaciones jurídicas. Dichas obligaciones suponen, de manera correlativa, estar sometido a un mayor control, a admoniciones y/o conse-

cuencias indeseadas o netamente lesivas para el caso de un mero incumplimiento formal –inexacto- de difícil concreción.

Conforman una nueva situación de vinculación una serie de obligaciones conexas; una obligación de valoración, que posee carácter principal, y una pluralidad de obligaciones formales, de carácter documental. La obligación de valoración establece que el criterio rector no es el precio, sino el valor normal de mercado –art. 16.1- cuya determinación se vincula a la llevanza de una documentación. Las obligaciones formales se establecen para preservar la anterior, y buscan el justificar dicha valoración, tutelar la conservación de dicha prueba documental y su aportación ante la Administración. Son obligaciones instrumentales en el ámbito tributario respecto de la valoración cuya complejidad y diversidad lleva a considerarlas de llevanza, por cuanto que implican: elaborar, conservar, declarar, aportar. En el plano sancionador dichas obligaciones formales son sustantivadas al devenir una objetivación del peligro para la deuda tributaria.

Las anteriores obligaciones introducen unos mandatos directos a los sujetos vinculados –de valorar y justificar documentalmente- que conllevan una serie de implicaciones procedimentales:

1º. La carga de la prueba de la valoración efectuada corresponde al sujeto vinculado. La obligación, positiva y activa de hacer, que conlleva la valoración implica que será el obligado a quien le corresponda probar que el valor asignado es el de mercado. Así se deriva de la regla general del art. 105 de la LGT “quien haga valer su derecho debe probar los hechos constitutivos” y del tradición al aforismo procesal *ei incumbit qui affirmat no qui negat*. La situación ha cambiado pues anteriormente era la Administración quien tenía que probar la valoración, ahora su papel queda relegado a un momento de control y comprobación. Tal conformación, en relación a la regulación anterior, origina una inversión de la carga probatoria. Si bien ello no quiere decir que la Administración quede eximida de probar las eventuales correcciones valorativas que efectúe. Una cosa es que el obligado pruebe el valor de la operación, y otra muy distinta es, si no se consigue dicha prueba, tener por acreditado el valor dado por la Administración.

2º. La necesidad de alegación y aportación documental para dicha valoración. Tal exigencia supone la conformación normativa de una prueba tasada que quiebra la regla general, derivada de la vigencia de los principios probatorios en materia de utilización de medios de prueba y de libre valoración que se deducen del art. 106 de la LGT, en su remisión al Código civil y la Ley de Enjuiciamiento Civil. Por consiguiente –obsérvese el matiz pues no es vano- la cuestión ya no es probar el valor normal de mercado, sino el efectuarlo a través de unos determinados medios probatorios. De la regulación establecida se deduce la pretensión de constituir un medio de prueba tasado poseyendo, además, un carácter preconstituido, por cuanto el obligado ha de poseerlos y confeccionarlos antes de las actuaciones de comprobación administrativas. Es esta la pretensión que se deduce del sistema configurado, si bien hemos de admitir el uso de otros medios probatorios, sobre todo, cuando derivado de tal incumplimiento se impute una sanción.

Junto a las anteriores consecuencias también se originan otras de no menor calado. La primera, la relativa inseguridad que supone la determinación del valor de mercado y, la segunda, el incremento de costes indirectos que supone dicha tarea documental. La valoración según el precio de mercado es una operación de resultado controvertido por ser plural y mutable (en tal sentido la STC 184/2000, de 19 de julio). La inseguridad se pretende paliar, de alguna manera, con el carácter tasado aparentemente objetivo del medio probatorio documental, pero que repercute con un efecto colateral, pues genera una serie de costes adicionales.

En tal sentido se quiere facilitar la tarea de comprobación del valor imponiendo cargas desproporcionadas, y que conllevan un cierto traslado a los particulares de las tareas de comprobación administrativa. De alguna manera, parece exigir una valoración y comprobación objetivada de la misma, a través de la presstitución de una prueba documental por el propio sujeto. Tal tarea da lugar, no tan sólo a incrementar el número de las obligaciones, sino a un proceso que comporta privatizar parte de la comprobación de dicha valoración, dada la facilidad administrativa que supone su verificación meramente formal. A través de la documentación, no tan solo se prueba sino también se comprueba la veracidad del valor, dado el carácter privilegiado que se dota a dicho medio documental.

B) En tal contexto la Administración cambia de rol respecto del régimen anterior, pues pasa de ejercer una potestad de valoración a la de controlar y corregir el valor declarado¹⁰. Se incrementa las facultades de control sobre la base de las nuevas obligaciones establecidas.

En el marco de las operaciones vinculadas el legislador pretende configurar una potestad de colaboración, paralela y diversa en su naturaleza a la ya existente. En tal sentido admite, contra toda lógica, la sanción cumulativa de la falta de colaboración con las tareas de administrativas en la aportación documental derivada de las operaciones vinculadas, con la desatención de requerimientos de colaboración –vide art. 16.10 ab initio y 16.10. 5º LIS-. La potestad de comprobación, relacionada o no con las operaciones vinculadas, y el deber de colaboración obedecen a una misma naturaleza, poseen una diferenciación únicamente por razón del contenido específico de éste ámbito, por lo que no procede sancionar reiteradamente ya que vulnera el principio *non bis in idem*.

Se ha de tener presente que la facultad de comprobar señalada a la Administración en el art. 16.2 de la LIS no es más que la concreción de la facultad genérica prevista en el art. 115 de la LGT. A tal efecto la corrección administrativa debe ser motivada, para ello justificará la valoración según algunos de los métodos del art. 16.4 de la LIS y los motivos que determinen la corrección de la valoración del obligado –art.

10. CORDERO GARCÍA habla de que la labor administrativa se simplifica al quedar reducida a comprobar y, en su caso, a corregir. (CORDERO GARCÍA, J.A.: "Notas al desarrollo reglamentario de la Ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal". Qf, num. 17/2009, pág. 8).

21 RIS en relación con el art. 103.3 de la LGT- La motivación constituye el elemento basilar de la corrección pues sin ella, al margen de incumplir lo señalado por la ley, se originaría indefensión al no poder argüir en contra del acto administrativo, al desconocerse su lógica.

La eventual corrección valorativa de la Administración exige evidenciar los métodos de valoración del art. 16.4 de la LIS y la prueba suficiente. No obstante, y a diferencia del obligado, no le exige una prueba tasada, y se le permite la elección discrecional entre los diferentes medios de valoración. Dicha situación vuelve a manifestar un diverso trato en el plano probatorio. Esta consideración redundante en lo anteriormente apuntado: la exigencia de prueba documental al obligado suponen el anticipo de una cierta comprobación del valor de mercado. La prueba documental facilita la tarea administrativa de verificación y comprobación sobre la base de constatar una regularidad formal. Ahora bien, la corrección valorativa, que supone discrepar de la realidad constatada documentalmente, habrá de poseer la necesaria motivación y justificación que avale tales afirmaciones.

Con tal regulación se produce un incremento cuantitativo y cualitativo de las obligaciones que incumben a los sujetos que realizan operaciones vinculadas y se confiere un nuevo rol a la Administración. Por un lado, se incrementa el estatuto jurídico pasivo del ciudadano que realiza tales operaciones, sujetándose su actuar a mayores posibilidades de fiscalización y control. Por otro lado, la Administración ubica su papel en actuaciones posteriores de verificación y control, tareas que se ven facilitada por la exigencia probatoria documental que supone anticipar parte de dichas tareas de control; bastando en muchos supuestos constatar la regularidad formal de la misma para establecer toda una panoplia de medidas de corrección y represión.

2. LA PECULIARIDAD DEL RÉGIMEN DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES

La problemática de las sociedades profesionales y las operaciones vinculadas se plantea principalmente en dos relaciones tipo: la de los socios que prestan sus servicios en el seno de dicha entidad y la relación entre varias sociedades profesionales. Entre varias sociedades profesionales se ha de tener presente dos situaciones de diversa consideración. En primer lugar, si la entidad tiene una consistencia real, en cuyo caso se aplicará el régimen general previsto para las operaciones vinculadas como mecanismo de corrección de las valoraciones. Se ha de tener presente que el ejercicio de actividades profesionales a través de la participación en otras sociedades profesionales es una actividad lícita, y no sujeta a sospechas por el ordenamiento jurídico. Así el art. 2 de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades

profesionales reconoce y admite que las actividades profesionales podrán desarrollarse “[...] bien directamente, bien a través de la participación en otras sociedades profesionales.[...]”. En segundo lugar, si la entidad es ficticia y actúa como pantalla o refugio procede aplicar la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo (art. 43.1, g) y h) de la LGT) al tipificar de manera específica la simulación subjetiva originada. No obstante se ha de tener presente que la aplicación de este régimen de responsabilidad supone un tratamiento más atenuado al que correspondería por la simulación absoluta originada¹¹. En tal sentido basta constatar que el responsable no asumirá los intereses de demora ni de los recargos del obligado principal¹².

El régimen jurídico de los servicios prestados por personas físicas a través de una sociedad profesional es el que será objeto de tratamiento más detallado¹³. A tal fin se ha de contextualizar la explicación en dos modificaciones normativas que conforman su tratamiento actual:

La primera modificación parte de la supresión del régimen de transparencia fiscal. La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, en la búsqueda de un tratamiento homogéneo de las rentas procedentes de actividades económicas suprime dicho régimen. Simultáneamente se intentaba corregir las eventuales disfunciones que podían originarse a través de las operaciones vinculadas, estableciendo un régimen de valoración que partía de estimar como valor normal de mercado el señalado por entidades que efectivamente se dedicaran a la actividad profesionales, y no a la mera gestión patrimonial¹⁴. Así se exigían unos requisitos de ingresos cuantitativos

11. La Agencia tributaria a través de diversas Notas (Nota 10/09 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia jurídica y la Nota de 26 de marzo de 2009 Departamento de Inspección Financiera) ha puesto de relieve su inquietud sobre los contribuyentes que presten servicios a través de sociedades profesionales. En particular en el supuesto en que se interponga una sociedad, entre la sociedad profesional y el profesional, con el fin de realizar –en palabras de la Administración- una disminución ilícita de la tributación sobre la base del remansamiento de rentas, el splitting y la deducción de gastos. La desmesura y falta de precisión de las calificaciones dan buena cuenta la presunción y sospecha que genera el fenómeno de las sociedades profesionales. En todo caso, la interposición ficticia de sociedades, sean éstas una o más, se resuelve aplicado el remedio específico de simulación subjetiva que supone la responsabilidad subsidiaria basada en el levantamiento del velo. Medida que consideramos privilegiada respecto de la aplicación de la institución de la simulación en sentido estricto. Y que evidencia como el legislar al caso y oyendo únicamente los dictados administrativos lleva, las más de las veces, a graves contradicciones e incoherencias.

12. Ver a este respecto las consideraciones que efectuamos en *El levantamiento del velo*. Marcial Pons, 2008, pág.174-176.

13. Ver también MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: Las sociedades profesionales y su Régimen tributario”. *Qf*, nº 1/2008.

14. El art. 16. 7. de la LIS señala: “En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 % de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades”.

(50% de ingresos) y cualitativos (procedan del ejercicio de actividades profesionales) y el disponer los medios (personales y materiales) necesarios para ejercer dichas actividades. Se configuraba una presunción *iuris et de iure* de que la valoración de los servicios socio-sociedad era el valor de mercado sobre la base de que la sociedad reuniera determinadas condiciones objetivas. De alguna manera tales requisitos objetivos dotaban de seguridad la determinación siempre incierta del valor de mercado. De la regulación efectuada se derivan dos consideraciones; la primera, al suprimir la especialidad en el trato de la renta de tales sociedades en relación a la transparencia fiscal y, la segunda, se establece una singularidad en la valoración de sus operaciones vinculadas. Se observa como se relaciona el régimen de transparencia fiscal con la regulación de las operaciones vinculadas para esa realidad determinada. Así, se suprime la especialidad del régimen de transparencia para actividades profesionales y se introduce otra singularidad en el seno de las operaciones vinculadas.

En un segundo momento, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de represión del fraude, introduce una importante novedad al quedar derogada la anterior previsión, con lo que se equipara su tratamiento al de cualquier otra operación vinculada. Con ello las exigencias de documentación genéricas serán de aplicación, no obstante, la concreta realidad de tales entidades -de escaso volumen de negocio y características singulares- precisará de una consideración específica que aumente la seguridad y alivie los costes indirectos que se generan.

Será en sede reglamentaria, a través del R.D. 1793/2008¹⁵, en donde el art. 16.6 configura una regla específica para la determinación del valor de dichas operaciones. Con tal régimen se pretende establecer una cierta objetivación en la determinación del valor de mercado -si bien no consigue la seguridad del régimen anterior- a la vez que elimina algunos costos de gestión indirecta originados en las tareas de documentación. Ahora bien los anteriores argumentos, aparecen vertebrados por otras consideraciones explicitadas en la Exposición de Motivos, y que evidencian la filosofía que anima la regulación. Así se establecen una serie de criterios que vertebran la documentación exigida, unos de configuración de las obligaciones formales -el principio de minoración del coste para los obligados tributarios y la garantía de la actividad de comprobación por parte Administración tributaria-, otros de aplicación o exigencia en función de las características de los grupos empresa-

15. Se trata del Real Decreto 1793/2008, de 3 noviembre, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y tiene como objetivo principal, como indica su exposición de motivos, la modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades al objeto de adaptarlo a las previsiones de la Ley 36/2006 en materia de operaciones vinculadas.

riales y el potencial riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública¹⁶. De las menciones anteriores destaca el énfasis en garantizar la actividad de comprobación, como indicativo de la privatización de la misma que supone la prueba tasada, y el riesgo de perjuicio, como elemento que denota sospecha. Tales aspectos ratifican los ya comentados recelos que generan dichas operaciones, si bien se omite uno de los efectos que también se persigue: el establecer un criterio de imputación mínima a los socios profesionales.

Antes de analizar cada uno de los requisitos que conforman dicho régimen procede establecer las características que lo conforman

2.1. CARACTERÍSTICAS

El régimen establecido por el art. 16.6 del RIS se caracteriza por los siguientes aspectos:

1º. Es un régimen específico que aparece determinado -al margen de la relación de vinculación- por la prestación de servicios de una persona física, que es socio profesional, a una entidad que posee determinadas características económicas. La sociedad profesional de referencia, no es la que recibe tal calificación con arreglo a la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, sino que aparece definido por consideraciones fiscales, en base a criterios principalmente económicos. Así, desde la perspectiva de su ámbito de aplicación, lo determinante es la prestación de servicios profesionales por un socio, persona física, y no la condición de profesional de la sociedad. Se trata de una realidad acotada por un presupuesto de aplicación: la condición subjetiva del prestador. A tal presupuesto concurren una serie de requisitos -sobre todo de la entidad y de su resultado económico-, tanto genéricos como particulares que han de cumplirse.

2º. Es un régimen adocumetal y objetivador cuya virtud, en principio, reside en disminuir costos indirectos. No obstante, ni se suprimen todas las obligaciones documentales, ni únicamente se busca evitar costes indirectos. Así, con el fin de justificar la retribución de los socios profesionales, se exige la constancia documental de los criterios que determinan la contribución a la actividad de la sociedad. La obje-

16. Señala su Exposición de Motivos al aludir al régimen de obligaciones de documentación establecido que "En la configuración de estas nuevas obligaciones se ha ponderado la necesidad de garantizar la actividad de comprobación de las operaciones vinculadas por parte Administración tributaria y el principio de minoración del coste de cumplimiento para los obligados tributarios. Así, la exigencia de las obligaciones de documentación se ha modulado en función de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública, de tal forma que para las empresas de reducida dimensión y para las personas físicas se simplifican al máximo estas obligaciones salvo que se refieran a operaciones de especial riesgo, en cuyo caso se exige la documentación correspondiente a la naturaleza de las operaciones de que se trate. Finalmente, no se exige documentación alguna en relación con operaciones en las que el riesgo fiscal es reducido."

tivación a que nos referimos deriva de que, sobre la base principalmente de la composición y asignación de los rendimientos de la entidad, se determina la valoración. Resulta un mecanismo indirecto de valoración que ya da idea de que lo pretendido no solamente es valorar, sino asignar unos rendimientos a los socios.

3º. Es un régimen alternativo al general, únicamente aplicable a concretas prestaciones. Se plantea como una solución *ad hoc* a una realidad específica, muy acotada, que precisa un tratamiento propio y singular. Ahora bien, es un régimen que no elimina la vigencia del general y cuya aplicación, o no, tiene capacidad de decidir el obligado. Se le dota así de un poder de configuración jurídica, para el caso de cumplir los requisitos normativos que analizaremos.

4º. Es un régimen opcional para el obligado, que no para la Administración. Del mismo resulta una prueba plena del valor de mercado, cuyas pautas normativas aseguran una eficacia respecto a terceros –la Administración- y que veda la posibilidad de ulteriores correcciones. Para ello han de cumplirse toda una serie de requisitos de forma cumulativa, pues en caso de no hacerlo no podrá esgrimirse eficazmente ante la Administración dicho valor, pudiendo ésta efectuar la corrección. Ahora bien, no todo incumplimiento posee una misma eficacia. E incluso, es posible que el obligado pruebe el valor de mercado de acuerdo con el régimen general de documentación.

5º. Es un régimen de valoración *ex post*, una vez finalizado el ejercicio, por los cálculos que se demandan. No puede saberse de manera previa la correlación que se exige entre retribuciones y gastos, pues ¿cómo saber que los gastos no serán superiores a los ingresos?. Dicho carácter le dota de una cierta subsidiariedad en su aplicación, a no ser que parta de alguna de las siguientes premisas. La primera, que se traten de unas estructuras económicas muy consolidadas cuyos resultados se reiteran, en donde los momentos de crisis no se dan. Se apreciaría tal orientación cuando se exige unos resultados positivos, antes de deducir las retribuciones de los socios. Dicho planteamiento puede resultar un grave desincentivo a las formas colegiales de actuación para momentos críticos, para actividades iniciales o ante la situación de inseguridad propia de muchos mercados. La segunda, que se parta de la base de que en caso de pérdidas la sociedad renuncie a deducirse los gastos para poder aplicar este régimen pues, de otra manera, la espada de Damocles que son las sanciones pende de un delgado hilo.

Tales soluciones no pueden razonablemente esgrimirse. Resulta, entonces, que dicho régimen genera inseguridad en su aplicación pues posee el inconveniente de hacer un pronóstico, a futuro, de la proporcionalidad que ha de existir entre las retribuciones y los gastos. Por que, en definitiva, lo evaluado no es el valor de mercado sino otros criterios que tienen que ver con la imputación de las rentas de la actividad profesional a los socios, y que el análisis de sus requisitos nos permite acabar de desentrañar.

2.2. REQUISITOS

En el art. 16.6 del RIS se establecen una serie de requisitos concretos que han de cumplirse cumulativamente para considerar que el valor convenido en la prestación del servicio coincide con el valor de mercado. En su redacción cabe diferenciar dos grandes tipos con eficacia diversa; los requisitos genéricos, que aluden a caracteres de la entidad, y los requisitos particulares, que tienen que ver con la concreta retribución del socio profesional. Los genéricos suponen evaluar de manera conjunta la entidad y la retribución global por la prestación de servicios efectuadas a los socios. Incumplir cualquiera de éstos conlleva que ninguno de los socios pueda acreditar que el valor convenido coincide con el valor de mercado. Mientras que incumplir los requisitos particulares, que hacen referencia a la concreta retribución de cada socio, supone únicamente la no determinación de dicho valor de mercado respecto de alguno o algunos de ellos.

Dentro de los criterios genéricos hay que diferenciar, a su vez, entre los exigidos a la entidad y los propios del conjunto de las retribuciones.

a) De la entidad.

Se pide que la entidad sea real, y que no exceda de un determinado volumen de negocio. La realidad de la entidad se verifica por la existencia de medios materiales y humanos¹⁷. Con tal medida, ciertamente reiterativa, se afirma que no existe una apariencia ficticia, una simulación. En definitiva, que no corresponda aplicar las medidas correctivas propias de la responsabilidad basada en el levantamiento del velo, en vez del régimen de las operaciones vinculadas. Relacionado al anterior requisito, se exige que la sociedad no supere un determinado volumen económico. Así, existe la remisión al régimen especial del Impuesto sobre Sociedades que regula los incentivos fiscales para la empresa de reducida dimensión, que se concreta en poseer una cifra de negocios inferior a 8 millones de euros.

Junto a los anteriores requisitos se exige que sea una entidad profesional, y tal calificación se determina en función de una concreta estructura de ingresos. Se exige que sus ingresos tengan una determinada composición: que más del 75% de los mismos procedan del ejercicio de actividades profesionales. La aplicación de dicho régimen no se realiza por el carácter profesional de la sociedad, sino por la composición de su renta. Así, la mención a dicha entidad no se circunscribe a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales. Se trata de una calificación estrictamente tributaria de carácter omnicompreensivo, donde lo determinante para la aplicación de dicho régimen es la prestación de servicios profesionales por un socio persona física, y no la condición de profesional de la sociedad.

17. Si bien los medios personales y materiales que las sociedades profesionales necesitan para ser consideradas como tal son prácticamente ninguno, basta la capacidad intelectual del profesional pues los otros pueden subcontratarse. (FALCON Y TELLA, R.: "Las sociedades profesionales (I): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio" *Qf*, num. 19/2009).

Es más, la reiterada dicción legal a entidad –art. 6.6. del RIS, pero también el art. 16 de la LIS...-, hace extensivo dicho régimen a organizaciones que no constituyan personas jurídicas.

Resulta así que bien pueden existir profesionales que presten servicios en sociedades calificadas como tales por la Ley 2/2007, o en otro tipo de entidades que no lo sean, aplicándose en ambos casos el mismo régimen. Ni están todas las que son, ni todas las que son están. Es una consideración propia que bascula en el carácter del socio prestador y en el volumen de ingresos. Todo ello con los riesgos e inconvenientes que supone fragmentar, si no resulta estrictamente necesario, las calificaciones jurídicas del ordenamiento, por mucha autonomía normativa que se posea para ello.

b) De las retribuciones de los socios en su conjunto

El art. 16.6 RIS también requiere una estructura de resultados de la actividad económica de la sociedad. Tal aspecto resulta de difícil evaluación previa, pues únicamente finalizado el ejercicio podrá operar. Así se señalan dos exigencias:

En primer lugar, una determinada composición de los resultados, pues las retribuciones de todos los socios han de tener una determinada correlación con los gastos. Los resultados del ejercicio de la actividad de la entidad han de ser positivos, antes de deducir dichas retribuciones. En definitiva, se precisa que los ingresos menos los gastos –excluyendo el importe de las retribuciones de los socios profesionales- sean positivos. Por gastos se ha de entender los deducidos de la mención del art. 14 de la LIS, o sea, los necesarios relacionados con la actividad económica. Una de las cuestiones que genera duda es si dentro de los gastos se incluyen o no las amortizaciones. Entendemos que no, por cuanto que en su deducción se siguen reglas específicas y poseen una denominación y tratamiento separado v.gr. art. 11 en relación al art. 14 de la LIS. Dentro de los gastos se habrá de incluir la retribución de los trabajadores de la entidad que, aunque realicen funciones análogas, no son socios profesionales vinculados. En tal ámbito, y con el fin de evitar las molestias e intranquilidades de las comprobaciones administrativas, pueden darse algunas distorsiones como la renuncia a la deducción de gastos para poder aplicar dicho régimen. Tal criterio se nos señala que los principales gastos han de ser las retribuciones de los socios y, únicamente después de su aplicación se admiten los resultados negativos de la entidad.

En segundo lugar, una determinada distribución de los resultados: las retribuciones de los socios no pueden ser inferiores al 85% del resultado positivo del ejercicio antes de restar dichas retribuciones. Se excluye de tal mención de retribución la consideración de los eventuales dividendos. Tal aspecto delimita dicho régimen eliminando la posibilidad de sociedad de mera tenencia de bienes, pues como máximo el 15% del resultado positivo provendrá de una actividad no profesional. Comporta la necesidad de que la sociedad pague de manera efectiva en forma de retribución más del 85% de su resultado positivo. Al establecer la necesidad de repartir la mayor parte de los beneficio se está exigiendo imputar las rentas, de

manera análoga a lo pretendido con el régimen de transparencia fiscal¹⁸, si bien con algunas peculiaridades. Dicho requisito resulta ajeno a la determinación del valor de mercado, pues entronca directamente en el establecimiento de un régimen de imputación directa de los beneficios de la sociedad a los socios. Ahora bien, se trata de una imputación “decidida” por la entidad, teniendo en cuenta la cuantía de las retribuciones que ha de asignar. Si no lo efectuara de tal manera, existe el riesgo de que la Administración proceda a ajustar el resultado. Constituye un remedo de transparencia fiscal con la peculiaridad de que es la propia entidad quien, para evitar los riesgos de los ajustes y los males de las sanciones, distribuye los beneficios.

El régimen de transparencia fiscal, nunca sustituido del todo, pervive con el régimen de operaciones vinculadas, y sino basta con responder la pregunta de ¿dónde está el valor de mercado del concreto servicio en todo este entramado?

De los anteriores requisitos, heterogéneos y complejos se derivan algunas consideraciones a puntualizar:

La primera, que la delimitación que efectúa de la sociedad profesional no coincide con la efectuada por la Ley 2/2007. Se utiliza un concepto expansivo y abierto que permite acoger a entidades que pueden no tener la consideración de sociedad profesional según tal normativa. Se califica la sociedad profesional por el resultado económico, no por la composición del capital, o por el objeto de la misma. La afirmación de la autonomía del legislador tributario para redefinir conceptos jurídicos configurados por otras ramas del Derecho no ha de originar interferencias ni excesivas inseguridades, y ha de guardar una cierta coherencia exigible al ordenamiento jurídico cuya aplicación se afirma unitaria.

La segunda, deriva de constatar las importantes consecuencias tributarias y responsabilidades sancionadoras, además de las inseguridades que generan tales valoraciones. En tal contexto al valorar las prestaciones del profesional existe una variable de difícil resolución: la estimación de tareas donde la cualidad personal posee gran importancia. La actividad profesional es una especie del género actividad económica, formalmente delimitada por una serie de actividades listadas en las Tarifas del IAE y, materialmente, caracterizada por una actividad eminentemente intelectual sometida normalmente a una reglamentación profesional, de ahí que el factor personal sea especialmente importante¹⁹. La carencia de parámetros comparativos de servicios en donde tienen gran relevancia las cualidades personales –la

18. En tal sentido también GARCÍA NOVOA, C.: “La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas” *Qf. n° 1*, 2010.

19. En tal línea la STJCE de 11 de octubre de 2001 (Asunto 267/1999) al referirse a las actividades profesionales señala que “tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. Debe añadirse que, en ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante y que dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales”.

consideración en muchas ocasiones *intuitu personae* del servicio- dota de mayor inseguridad y dificultad su valoración. Tales inseguridades, se adecuan poco a los mercados dinámicos y versátiles actuales. Es más, el carácter diferencial de nuestra regulación en relación a países de nuestro entorno afectará a nuestra competitividad. A este respecto se ha de tener presente que la tan denostada deslocalización no solo se combate con criterios económicos de abaratar costos o mayor eficiencia también con los actos del legislador que aparentemente resultan gratuitos.

La tercera, la exigencia de que las retribuciones de los socios profesionales no sean inferiores al 85% del resultado positivo de la entidad conlleva una imputación directa al IRPF como renta. Supone que exista una imputación mínima y que ésta sea en todo caso positiva. Dicho tratamiento en las operaciones vinculadas supone el resurgir de una cierta transparencia fiscal para las sociedades profesionales, pues se pretende que en el impuesto propio del socio sea donde la renta acabe siendo gravada. Si bien, y a diferencia del régimen de transparencia fiscal, que se imputaban los beneficios estuvieran o no distribuidos, aquí se obliga a su imputación como retribución so pena de no considerar acorde al mercado la valoración de las prestaciones.

Con el régimen de transparencia fiscal se pretendía evitar el uso exclusivamente fiscal de la persona jurídica, ya sea por que posee un tipo menor para determinadas rentas, por permitir un régimen mayor de gasto deducible, o por posibilitar prácticas para diferir rentas o alterar su imputación. Para ello se originaba un levantamiento del velo a efectos fiscales con el fin de contemplar y tratar directamente la realidad del sustrato societario²⁰. Con tal orientación se prescindía de cualquier decisión autónoma de la entidad para determinar la estructura de sus resultados y su distribución. En el mecanismo ahora establecido la sociedad ha de decidir la retribución de los socios profesionales, pero ésta aparece condicionada al ser positiva y exigirse unos mínimos cuantitativos. No es una decisión libre pues, en caso contrario, operarían los ajustes tributarios y se genera los riesgos de imponer una sanción, pues basta la mera inexactitud documental²¹.

Tales requisitos y características enmarcan las relaciones propias de las sociedades de capital, mientras que en los contextos cooperativos se impone un tratamiento diferencial acorde a la naturaleza de la relación.

20. Si bien cabe diferenciar –entre otras consideraciones- el levantamiento de velo derivado de la responsabilidad establecida en el LGT en tanto que en ésta se parte de una evasión mientras que dicho régimen combate practicas elusivas.

21. La severidad del régimen de documentación previsto en el art. 16 de la LIS se ha modificado para empresas de cifra de negocios inferior a 8 millones de euros por el RDL 6/2010, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.

3. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DIFERENCIAL DE LA COOPERATIVA

La sociedad cooperativa tiene principios diferentes a la sociedad de capital por su naturaleza diferencial. Tal peculiaridad se basa en una estructura de funcionamiento diverso al modelo capitalista, evidenciada en el reconocimiento constitucional de dicha singularidad en el art. 129 CE. Se ha de tener presente que la existencia de la cooperativa se enmarca en la economía social, que parte de supeditar el capital al trabajo, de integrar el hecho económico al social, y de poseer una gestión democrática.

En tal línea se hace preciso un régimen tributario acorde dadas las características singulares de su actividad, las especiales reglas de funcionamiento y el protagonismo de la personas de los socios. Así la Exposición de Motivos de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas (en adelante LRFC), afirma que “[...] se continúa una tradición de nuestro ordenamiento jurídico tributario, según la cual las sociedades cooperativas han sido siempre objeto de especial atención por el legislador, quien, consciente de sus características especiales como entes asociativos y de su función social, les ha reconocido, desde antiguo, determinados beneficios fiscales, tradición que, en definitiva, es armónica como el mandato a los poderes públicos, contenido en el apartado 2 del artículo 129 de la Constitución, de fomentar, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas”.

El régimen tributario de las cooperativas no es beneficio ni privilegio fiscal, sino trato singular de una realidad diferencial y específica. Tal especificidad aparece refrendada por el reconocimiento constitucional en el art. 129.2 de la CE “2. Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas [...].” También, desde la perspectiva tributaria, aparece formalmente reconocida su singularidad en la Ley 20/1990. Ahora bien tal reconocimiento jurídico-formal tiene por base la estructura y el carácter social de tales entes asociativos. Por ello existen también argumentos de carácter sustancial o material que justifican y exigen un trato adecuado a su diferencia.

Por un lado, la estructura de la entidad cooperativa es diversa a la de las sociedades capitalistas. Así, el capital posee una función diferente, pues parte del mismo tiene un carácter irrepartible –fondos cooperativos-²², y resulta más un medio de trabajo de sus asociados que un instrumento para obtener un beneficio remunerado. Dicha ordenación aparece en concordancia con los principios cooperativos²³.

22. Es esta carácter de irrepartibilidad de buena parte de los fondos cooperativos el que merece dicho trato bonificado según RODRIGO RUIZ, M.A.: “Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas” n° extraordinario 47, noviembre 2003, pág. 205.

23. Principios cooperativos evidenciados por la Alianza Cooperativa Internacional (aprobados en Manchester, 23 de septiembre de 1995): Adhesión voluntaria y abierta, Control democrático de los asociados, Participación económica de los asociados, Autonomía e independencia, Educación, formación e información, Cooperación entre cooperativas y Compromiso con la comunidad.

Por otro lado, a través de la cooperativa se instrumentan multitud de políticas públicas reconocidas o ubicables en el Capítulo III del Título I de la CE: promoción social y formación de sus miembros, acceso a la propiedad y participación en la empresa, combatir el desempleo...²⁴. En tal sentido se ha considerado al sector cooperativo como un ámbito idóneo para atender parte de las demandas del Estado social²⁵. Tales criterios justifican la adopción de medidas extrafiscales a través de la norma tributaria.

Por consiguiente, el régimen fiscal pretendidamente más favorable que se establece supone un trato igualitario, dado los diferentes presupuestos de los que se parte en relación a la sociedad capitalista. La cooperativa contribuye a unas necesidades sociales, refrendadas constitucionalmente, que no tendrán que ser efectuadas por el Estado, con lo que se deja de gastar en las mismas. Tal regulación no es privilegio ni beneficio, sino un tratamiento acorde de una situación diferencial. Así señala RODRIGUEZ RUIZ que “no cabe hablar, en puridad, de auténtica exención fiscal, sino de una simple norma técnica de ajuste para adaptar el régimen tributario común a las características propias de estas sociedades y a la auténtica capacidad contributiva que, por razón de las mismas, pone de manifiesto”²⁶. El régimen fiscal peculiar otorga un trato proporcional al valor social que aporta. Es un régimen que ha de compensar la aportación que ésta efectúa a la sociedad.

Ahora bien dicho tratamiento diferencial no es genérico, de todas las relaciones en que actúen las cooperativas, sino ha de obedecer a los principios y caracteres sociales que le son propios. Así no se ha de perjudicar a la competencia cuando las cooperativas actúen el mercado sin aportar el plus social que las singulariza. En tales supuestos, si se otorga una ventaja en la competencia, puede resultar un beneficio desproporcional entrañando riesgos para la competencia y pudiendo, el régimen fiscal establecido, constituir una ayuda de Estado que contrarie los dictados comunitarios²⁷.

24. VICENT CHULIA, F.: “Situación actual de las cooperativas en el marco constitucional español: legalidad autonómica, estatal y fiscal”. *Revista CIRIEC*, nº extraordinario octubre 1987, pág. 38.

25. Ver en tal sentido las reflexiones y citas de RODRIGO RUIZ, M.A.: “Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas”. *Revista CIRIEC*. nº extraordinario 47, noviembre 2003, pág. 207 y ss.

26. RODRIGO RUIZ, M.A.: “Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas”. *Revista CIRIEC*. nº extraordinario 47, noviembre 2003, pág. 205.

27. Ver en tal sentido MERINO JARA, I.: “El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado”, nº 66/2009. La peculiar relación entre la cooperativa y el socio resulta el objeto básico que justifica el establecimiento de dicha entidad así el Reglamento (CE) nº 1435/2003, de 22 de julio de 2003, del Consejo relativo al estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE). El art. 1.3 afirma que la SCE tendrá por objeto principal la satisfacción de las necesidades y el fomento de las actividades económicas y sociales de sus socios, en particular mediante la conclusión de acuerdos con ellos para el suministro de bienes o servicios o la ejecución de obras en el desempeño de la actividad que ejerza o haga ejercer la SCE. La SCE podrá asimismo tener por objeto la satisfacción de las necesidades de sus socios mediante el fomento de su participación en actividades económicas, en el modo mencionado, en una o más SCE o sociedades cooperativas nacionales. La SCE podrá llevar a cabo sus actividades a través de una filial.

Hay que diferenciar las relaciones específicas que se dan en el seno de la cooperativa: a) de la cooperativa con sus socios, en la medida que su relación vaya más allá a la meramente comercial, b) de la cooperativa con terceros ajenos, aunque sean familiares de los socios. En esta línea no se aplicará el régimen general de operaciones vinculadas a la relación socio-sociedad cuando tiene por base el fundamento cooperativo.

3.1. LAS OPERACIONES COOPERATIVIZADAS

El art. 15 de la LRFC establece un régimen específico próximo a las operaciones vinculadas. Se trata de una realidad diversa delimitada por el hecho de que se trate de relaciones de las cooperativas con sus socios en el desarrollo de sus fines sociales. Así lo señala expresamente en su apartado 1: “Las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado”.

3.1.1. Ámbito de aplicación

Se acota dicho régimen de operaciones cooperativizadas –según reza la designación de dicho artículo- por la concurrencia cumulativa de dos requisitos, uno subjetivo y otro teleológico. Se trata de un régimen menos riguroso al que se prevé en el contexto de sociedades capitalistas para la relación con sus socios que precisa:

1º. Desde la perspectiva subjetiva, son las relaciones cooperativas-socio. Se excluye las relaciones que puedan tener con familiares o terceros que no tengan dicha consideración, aunque sean trabajadores de la entidad. Cabe plantear si se incluyen las relaciones entre entidades, o sea, una persona jurídica, sea cooperativa o no que sea socia de una cooperativa. A este respecto señala expresamente el art. 16.3 I) de la LIS como operaciones vinculadas las establecidas entre “Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas”. La diversa mención entre operaciones cooperativizadas y las propias de las operaciones vinculadas parecería entrañar una lógica dispar. Pero pensamos que el art. 15 de la LRFC no diferencia entre personas físicas o jurídicas al mencionar la condición de socios, y la filosofía y peculiar sentir del movimiento cooperativo no se limita a las relaciones entre la sociedad y sus socios personas físicas sino que se extiende a las establecidas en el plano de las cooperativas de segundo grado.

Las operaciones cooperativizadas no son más que una especie singular de relación en la que el los sujetos poseen una vinculación antes de su realización. Con ello no queremos decir que las operaciones vinculadas de la LIS sean el género de éstas, también son especie; régimen concreto de supuestos en los que la relación personal o familiar entre los sujetos puede alterar el precio de los negocios. La relación cooperativa-socio constituye un supuesto concreto de operaciones en los que las relaciones personales y/o patrimoniales de los sujetos intervinientes pueden ser utilizadas para alterar los precios. Sin que en tal relación se exija –por razón de su

peculiaridad- una determinada participación porcentual en el capital social, a diferencia de lo que ocurre en las operaciones vinculadas de la LIS -el 5% o el 1% en función de si se trata o no de valores admitidos a negociación en mercado regulado-

Con la designación específica de operaciones cooperativizadas se remarca la singularidad de su tratamiento en relación al previsto para las sociedades capitalistas para tales operaciones, contempladas en tal contexto como anómalas o sospechosas. Pues, en el ámbito cooperativo las operaciones cooperativizadas son relaciones normales, buscadas de forma originaria por formar parte intrínseca de la filosofía que anima a tales entes.

2º. Desde una perspectiva teleológica. Las operaciones a las que se aplica dicho régimen específico han de ser realizadas con motivo, o teniendo presente los fines sociales que animan a la cooperativa. Esta nota acoge un elemento esencial que justifica el régimen diferencial a las operaciones vinculadas previstas en el impuesto sobre Sociedades. Los especiales fines de la relación cooperativa hacen necesario un trato singular de dicha realidad. Se ha de tener presente que la relación cooperativa socio es peculiar, dada la conformación de la entidad y sus características. Así la cooperativa es una organización inclusiva en donde la relación con sus socios es la razón de existencia, de ahí que exista normas que aseguran su participación en las decisiones comunes, y que establecen una adecuada distribución de resultados. También la existencia de principios cooperativos que canalizan valores propios que constituyen el eje fundamental de su origen y funcionamiento²⁸. La especificidad de tal realidad conlleva un reconocimiento normativo de su singularidad y la necesidad de su fomento en el art. 129 de la CE.

La relación socio-cooperativa no se limita a la derivada de detentar un capital pues, en numerosas ocasiones, los socios son proveedores –agricultores respecto de las cooperativas agrarias-, clientes –consumidores respecto de cooperativas de consumo- o trabajadores –respecto de las cooperativas de trabajo asociado-. La razón de ser de muchas cooperativas es llevar a cabo transacciones con los socios, y que éstos se vean beneficiados respecto de su situación en el mercado. Se da una relación entre los socios y la sociedad más plural, diversa y continuada, que resulta intrínseca a su definición como tal y que, consecuentemente, precisa de un trato acorde. En tal contexto, la aplicación del régimen previsto para las operaciones vinculadas -de las sociedades capitalistas-, en donde el socio y la sociedad se relacionan solamente por la condición de ser poseedor de parte de su capital, resulta discordante.

3.1.2. La obligatoriedad y los métodos de valoración.

Se establece la obligatoriedad de computar las operaciones cooperativizadas según el valor de mercado, como se deduce de la dicción del art. 15 de la LRF. El

28. Ver a este respecto los principios cooperativos conformados por la Alianza Cooperativa Internacional.

incumplimiento de dicha valoración no comporta las consecuencias y efectos previstos para las operaciones vinculadas pues, como hemos señalado, son realidades diversas.

Ahora bien, cuando se alude a la determinación del valor de mercado caben diversos métodos, y aquí es donde se establece expresamente un método de valoración aplicable a concretas realidades, sin que sea posible la opción. El art. 15 de la LRFC parece partir de diferenciar en función de quien realice la prestación, si el socio o la sociedad, pero tal criterio se halla contextualizado por las características propias de la actividad cooperativa.

A tal efecto se establece una regla general de valoración -art. 15.1- que sufre diversa concreción en función del sujeto que realiza la prestación o por las características de las entidades, y de las consiguientes relaciones establecidas entre el socio y sociedad –art 15.2 y 3-.

Como regla general se alude al valor de mercado, entendiendo por éste el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sea concertado entre partes independientes. En tal contexto se omite la exigencia de libre competencia, que sí se menciona en caso de operaciones vinculadas –art. 16.1.1LIS-. Tal omisión no resulta baladí, pues resulta significativa del contexto singular en el que nos encontramos, y tiende a acentuar la separación conceptual de ambos supuestos de vinculación –el de las sociedades capitalistas y el de las sociedades cooperativas-.

Los criterios del art. 15.2 de la LRFC que concretan dicho valor atienden, sobre todo, a si el sujeto prestatario es el socio o la sociedad. Si es el socio se diferencia según:

-Si es entrega de bienes, se establece como criterio subsidiario -en defecto de que no se realicen operaciones similares entre partes independientes en las zonas de actuación de la cooperativa-, el determinado por el margen bruto habitual del precio de venta. Así se afirma que “Cuando no se produzcan operaciones significativas entre partes independientes dentro de la zona que, conforme a las normas estatutarias, actúe la cooperativa, el valor de mercado de las entregas efectuadas por los socios se determinará rebajando del precio de venta obtenido por esta el margen bruto habitual para las actividades de comercialización o transformación realizadas.” Es el margen habitual contextualizado e individualizado según la zona de actuación. En caso de que no exista tal referencia se ha de aplicar la regla general, y no necesariamente el margen habitual de zonas limítrofes.

-Si se trata de anticipo de bienes “El importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo se calculará conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena.

-Si se trata de la cesión de derechos. “La cesión de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles a las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra se valorará por la renta usual de la zona para dichas cesiones.”

Junto a los anteriores criterios se establecen unas reglas específicas de valoración en donde el criterio rector resulta, el carácter de la cooperativa, y que sea ésta

la entidad la prestataria. No obstante en las cooperativas agrarias se aplica el criterio de coste incrementado, tanto para los servicios y suministros que la cooperativa realice a sus socios, como para el que los socios realicen o entreguen a la cooperativa. Se tratan de reglas específicas, no meras concreciones del valor de mercado –como denota también su ubicación en un número aparte- ya que establece un criterio de determinación del valor que puede no tener presente el valor de mercado. Es un criterio de determinación imperativa y de aplicación directa, no subsidiaria para el caso de no poder concretar dicho valor de mercado. En tal contexto, se establece la regla de valoración en donde el precio no puede ser inferior al coste de producción y de los gastos generales que se devenguen por el funcionamiento propio de la entidad. Para el cálculo de tales gastos generales se alude a los de funcionamiento, propios de la gestión societaria, los cuales han de prorratearse en función de su producción para acotar el concreto valor. Así el art. 15. 3. señala que “No obstante lo dispuesto en el número anterior, cuando se traten de cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquél por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario se aplicará este último. En las cooperativas agrarias se aplicará este sistema tanto para los servicios y suministros que la cooperativa realice a sus socios como para que los socios realicen o entreguen a la cooperativa”. De lo expresado se observa como el valor así determinado ha de ser superior al parámetro de referencia, pero puede ser inferior al de mercado en caso de que éste exista y sea superior.

3.1.3. Efectos y ajustes.

Las anteriores exigencias configuran a las operaciones cooperativizadas con un régimen tributario específico y diferente al propio de las operaciones vinculadas previsto en la LIS. Todo ello sobre la base de dos grupos de argumentos, los propios de la especificidad de la normativa tributaria, y los derivados de la concreta potestad tributaria que se ejerce.

Por un lado, la finalidad de la Ley 20/1990, según señala en su artículo 1.1, es la de regular de manera plena “el régimen fiscal de las sociedades cooperativas en consideración a su función social, actividades y características”. No se establece un régimen tributario especial del Impuesto sobre Sociedades, pues su consideración sistemática no es esta ya que no se ubica en el Título VII de la LIS encargado de regular dichos regímenes. Es un régimen pleno y completo en materia de fiscalidad de la sociedad cooperativa. Así, de manera concordante, las lagunas que eventualmente pudieran concurrir se suplen acudiendo a las normas tributarias generales, o sea a la Ley General Tributaria principalmente. Por ello el art. 1. 3. afirma que “En lo no previsto expresamente por esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales”.

Por otro lado, se ha de tener presente que las operaciones vinculadas instituyen un régimen de valoración, unas consecuencias, y cautelas para su salvaguarda, pero no cuestionan las potestades de comprobación de la Administración a ejercer. Teniendo en cuenta que en el seno de la potestad de comprobación e inspección se incluye la de comprobación de valores, si bien con una cierta singularidad y autonomía, como denota el art. 57 de la LGT. Cuando se ejerce tal potestad de comprobación, si se trata de una operación vinculada se aplica un régimen más severo y peculiar de los ajustes a realizar, mientras que las operaciones cooperativizadas -al existir una menor regulación- se originan algunos interrogantes sobre los efectos de las correcciones valorativas. Tales interrogantes y lagunas, atendiendo a tal planteamiento, no se cubren con el régimen de la LIS para las operaciones vinculadas, sino con el más que genérico en el que ambas se insertan: el de la LGT.

Con arreglo a lo anterior resulta que las discrepancias valorativas derivadas del ejercicio de la potestad de comprobación se han de regular por lo dispuesto en el art. 57 de la LGT con las singularidades en la aplicación de los medios de comprobación que prevé el art. 15, según reconoce el 57.3 de la LGT. El art. 15 de la LRFC acota la discrecionalidad de los medios a utilizar por la Administración según remite el art. 57.1 de la LGT. El procedimiento a través del que se lleva a cabo la comprobación de valores es el que se prevé en el art. 134 y 135 de la LGT. Tal tratamiento comporta que no se podrán aplicar los ajustes normativos previstos por la LIS para las operaciones vinculadas, en particular, el ajuste secundario y la recalificación jurídica que supone, ni tampoco las consecuencias punitivas previstas para dichas operaciones vinculadas, aplicándose el régimen general de la LGT. Ahora bien, el ajuste primario y su eficacia bilateral parece connatural al proceso de comprobación de valores en que se detecta una incorrección en la misma.

3.2. SOBRE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS A LA COOPERATIVA

En el seno de la cooperativa pueden darse distintas operaciones entre sujetos que poseen una relación personal y/o patrimonial previa. Las relaciones cooperativa-socio, en la medida que resulten operaciones cooperativizadas, constituyen una realidad singular y, consecuentemente, poseen diverso tratamiento, designación y régimen. Si bien, fuera de tal realidad y en el contexto de la cooperativa, no se excluye la aplicación del régimen de operaciones vinculadas previstas en la LIS.

Las operaciones vinculadas rigen en el ámbito cooperativo, pero no respecto de las operaciones cooperativizadas, por resultar una lógica y fundamento dispar que explicita su ámbito de aplicación. Con ello se afirma implícitamente la aplicabilidad de las normas previstas para las operaciones vinculadas al ámbito de las sociedades cooperativas delimitadas, en las operaciones socio-sociedad, por la finalidad de las mismas, poseyendo, en las demás relaciones vinculadas, una aplicabilidad plena. El carácter de los sujetos intervinientes y la peculiar finalidad de su relación, ya sea de entrega de bienes, o ya sea de prestación de servicios resultan los crite-

rios de separación. Para ello procede, en primer lugar, afirmar la vinculación entre los sujetos intervinientes por la condición de socio y sociedad y, en segundo lugar, acotar si dicha vinculación es propia de operaciones cooperativizadas o no, en cuyo contexto cobra especial importancia los fines sociales que animan dicha entidad. Así, si la operación realizada entre socio y sociedad no vehicula una finalidad propia del sector cooperativo se le aplicará dicho régimen. La reiteración de esta idea resulta necesaria para explicitar precisamente la especificidad que resultan las operaciones cooperativizadas. La diversa designación no es una mera cuestión terminológica en donde resulte intercambiable el sentido y el régimen, sino que denota una distancia y alejamiento de concepciones y, consiguientemente, también en su tratamiento.

De la contraposición efectuada, entre operaciones vinculadas y operaciones cooperativizadas, resulta que en el seno de la cooperativa pueden coexistir ambas; si bien poseen un régimen y consecuencias divergentes. En las operaciones cooperativizadas, se despliega un régimen diferenciado que se haya determinado por su regulación en la LGT. El mismo no resulta tan gravoso como el previsto para las operaciones reguladas en la LIS, en plena concordancia por constituir operaciones ordinarias e intrínsecas en el funcionamiento de la sociedad cooperativa. Para completar el régimen de las operaciones cooperativizadas se ha de tener presente:

En primer lugar, no se establece un concreto régimen de ajustes. Si bien se ha de entender aplicable el ajuste primario y su carácter bilateral, como un efecto más propio de la comprobación de valores que de la aplicación del régimen de operaciones vinculadas de la LIS. Respecto de los ajustes secundarios, que implican un recalificación de las operaciones, no son de aplicación los previstos para las operaciones vinculadas, por constituir una consecuencia propia de su régimen específico en relación a la comprobación de valores.

En segundo lugar, no existen obligaciones formales propias de las operaciones vinculadas en el contexto de la LIS, únicamente las genéricamente exigibles y deducibles de la carga probatoria.

En tercer lugar, existe la obligación de valoración de acuerdo al mercado estableciendo la normativa métodos propios con una prelación y concreción propia.

En cuarto lugar, no existen infracciones tributarias específicas de la LIS.