

# IMPUTACIÓN FISCAL DE SUBVENCIONES A LOS SOCIOS SOLICITANTES AUNQUE LA SAT EJECUTE LA ACCIÓN SUBVENCIONADA<sup>1</sup>

Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 marzo 2013  
(RJ\2013\2546)

María Pilar Alguacil Marí

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Valencia

La Sentencia que reseñamos, a pesar de recaer sobre las operaciones realizadas por una Sociedad Agraria de Transformación (en adelante, SAT) y sus socios, no está relacionada con las especialidades del régimen de estas Entidades, contenido en la D.A. 1º de la ley 20/1990, sino con el régimen general de imputación ingresos, en el caso de la adjudicación por parte los socios de una subvención obtenida por ellos para que la SAT ejecutara los fines para los que fue concedida.

En efecto, durante el período de constitución de la Sociedad, los socios de la misma solicitaron a la Junta de Andalucía una subvención para la reforestación. Subvención cuyo importe posteriormente entregaron a la Sociedad, ya constituida, para que llevara a cabo las actividades de ejecución de la misma. La Junta de Andalucía consideró dicha ejecución satisfactoria.

El **primer motivo de casación** versa sobre si la SAT fue la beneficiaria real de estas subvenciones en materia forestal concedidas por la Junta de Andalucía. De ser esto así, el importe de dichas subvenciones no tributaría en el Impuesto sobre Sociedades (esto es, no habría de abonarse cantidad alguna por el concepto del Impuesto de Sociedades al compensarse los ingresos con los gastos de amortización), como se desprende del artículo 10.3 y 15.3 de la Ley 43/1995, de 27 de

1. El presente trabajo es un resultado de la investigación realizada en el marco del proyecto financiado por el Ministerio de Economía y competitividad con referencia DER2012-39223-C02, del que la autora es investigadora principal, con el título FACTORES NORMATIVOS Y DE POLITICAS PUBLICAS EN EL EXITO DE LA EMPRESA SOCIAL.

diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación con lo previsto en la cuenta 13 —"Subvenciones"— del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. De dichos preceptos se establece la imputación de las subvenciones en la misma proporción en que se amortizan los bienes con ellas adquiridos, con lo que el resultado sería neutro.

Por lo tanto, la cuestión que se plantea en el terreno del Impuesto sobre Sociedades de la SAT, y los impuestos sobre la renta de sus socios, es quién es el titular de la subvención, a efectos de imputarse ese ingreso, y qué efectos fiscales tiene esa aportación realizada por los socios a la sociedad del importe de la subvención.

Los recurrentes sostenían que la subvención se había recibido directamente por la Sociedad, ya que éstos la solicitaron únicamente porque ésta aún no estaba constituida, y posteriormente se habría subrogado en la posición de los solicitantes. La sentencia recurrida consideraba imposible este extremo, por la falta de personalidad jurídica de la SAT en el momento de la concesión. Sin embargo, esto no sería en puridad problema- ya que entes sin personalidad jurídica pueden ser beneficiarios de subvenciones- , por lo que resulta más acertado el argumento del TS para negar esta posibilidad: que la posibilidad de que el solicitante y el beneficiario de las ayudas sean distintos no se contempla en la normativa reguladora de las ayudas.

F.D.3º "Nótese que en el caso que nos ocupa las solicitudes de ayudas fueron suscritas por los socios de la SAT y por lo tanto, al concederse tales ayudas, son éstos, jurídicamente, los perceptores y beneficiarios de las mismas. La recurrente sostiene que, pese a que las subvenciones fueron solicitadas por los socios, es la SAT quien las percibe. Sin embargo, esa posibilidad de que solicitante y beneficiario sean personas distintas no está contemplada en la normativa reguladora de las ayudas."

Por lo tanto, los socios son en primer lugar perceptores de la subvención, y por tanto, tienen que computar ese ingreso en su Impuesto sobre la Renta. Esto resulta reforzado por el hecho de que no toda la subvención fue transferida a la SAT:

"En los ejercicios 1998, 1999 y 2000 los socios de la SAT perciben los importes correspondientes a las subvenciones de reforestación por los distintos conceptos que integran las mismas (gastos forestación, prima compensación y prima mantenimiento). Tal y como se desprende de la documentación que obra en el expediente, una vez recibidas, dichas ayudas se destinaron a cancelar, en primer lugar, los préstamos concedidos con cargo a las mismas y el resto de su importe se trans-

firió a la cuenta corriente de la SAT y a cuentas personales de los socios, emitiendo en ocasiones cheques que no se ingresaron la c/c de la SAT; es decir, a una parte de los fondos destinados a la actividad de forestación no se les da el uso previsto sino que se dedican a fines particulares de cada uno de los socios de la SAT.”

Queda claro, por tanto, que existe una primera percepción por los socios, que fueron los solicitantes, y una posterior traslación a la SAT, cuando ésta finalmente se constituye, de parte de estas subvenciones. Debe tenerse en cuenta que los socios no eran titulares de las explotaciones, cedidas en arrendamiento a la sociedad. Pero por la misma razón, no podían solicitar las subvenciones. Sin embargo, el Tribunal considera que “la cesión de la titularidad de la explotación no implica la cesión automática de las subvenciones, pues el cambio de beneficiario ha de ponerse en conocimiento del órgano concedente de la subvención para que produzca efectos y en este caso no se hizo.”

“La voluntad de las partes, según se dice en los contratos y datos aportados, fue que la actividad de explotación forestal la realizase la SAT, pero la realidad es que no se notificó dicha voluntad a la Administración concedente de las ayudas a la forestación, ya que si se hubiese notificado la cesión de los contratos de arrendamiento de las fincas a la Delegación Provincial de la Consejería de Agricultura y Pesca de la Junta de Andalucía, la SAT, como titular entonces de las explotaciones forestales, debería haber sido la que realizase la solicitud de las subvenciones a la Consejería de Agricultura y Pesca de la Junta de Andalucía, pero en ese caso solo se le habrían subvencionado 50 Ha, por año, salvo que se agrupase con otros titulares de explotaciones forestales de fincas continuas y hubiese constituido una agrupación forestal, en cuyo caso se podría llegar a las 60 Ha por año, y las primas compensatorias cada año no podrían superar los cuatro o cinco millones pesetas si se esta en agrupación.”

¿Y qué título traslativo podría darse entonces para la adquisición de la misma por la SAT? el Tribunal Supremo que el único motivo para la adquisición por la SAT del importe de las subvenciones tuvo que ser un préstamo o una donación parte de los socios. Ahora bien, dada la inexistencia de obligación de devolución, se inclina por el segundo.

“Las posibilidades que, según la resolución del TEAC, podrían plantearse son: que se trate nuevamente de una subvención, de una deuda de la SAT frente a sus socios, de una donación, o de una aportación de capital. La última de las posibilidades planteadas ha de ser descartada de antemano, pues en el caso de las SAT no se puede hablar de aportación de capital cuando no consta la emisión de nuevos títulos o participaciones nominativas, circunstancia que no se ha produ-

cido en el presente caso. Igualmente ha de rechazarse la posibilidad de una subvención que en ningún caso sería la concedida por la Consejería de Agricultura, ni tampoco una subvención privada de los socios.

Por tanto nos encontramos, bien ante un préstamo, bien ante una transmisión lucrativa, en función del compromiso o no de devolución. Si atendemos al modo en que fueron contabilizados los ingresos realizados en los años 1997 y 1998, parece desprenderse la voluntad de reconocer frente a los socios una deuda, al emplear la cuenta “Socios y administradores”, deuda que fue cancelada en 1999 al quedar saldada dicha cuenta. Como contrapartida, la recurrente abonó a la cuenta “Subvenciones de capital”. No obstante, atendiendo a la realidad de los hechos, no se produce ninguna transformación de la deuda en subvención pues no estamos ante una subvención privada reintegrable de los socios que se convierta en no reintegrable, lo que sí hubiera determinado dicho asiento. Antes al contrario, **al quedar condonada la deuda sin contrapartida para los socios, se produce una adquisición lucrativa por parte de la SAT que debe integrarse en la base imponible de ésta.**

(...)

En base a lo anterior hay que entender que:

- los socios solicitan y perciben las subvenciones como titulares de las explotaciones forestales.
- al realizar los ingresos a la sociedad con abono a la cuenta de socios y administradores, se reconoce una deuda de la sociedad con los socios.
- cuando se salda dicha deuda con abono a la cuenta de subvenciones hay que entender que dicho crédito ha sido condonado a favor de la entidad, sin contrapartida alguna para los socios.”

Debe indicarse que esto entraña un tratamiento fiscal ciertamente duro, porque:

En primer lugar, se imputa como ingreso en los socios el importe total de la subvención. En segundo lugar, se imputa como ingreso en la Sociedad el importe traspasado por los socios, en el ejercicio de dicha transferencia (arts. 15 y 19 de la ley del Impuesto sobre Sociedades), sin que ello minore los ingresos de los socios.

El Tribunal entiende, a pesar de ello, que no se produce doble imposición sobre dichas rentas, lo que, ciertamente, choca con la doctrina de este mismo

Tribunal en otros temas, como en el caso de la falta de práctica de retenciones a cuenta, por ejemplo.

“Al respecto, debe responderse que en ningún caso se está produciendo una doble imposición sobre una misma renta o capacidad económica, puesto que se trata de dos rentas conceptualmente distintas, por una parte, la subvención que perciben los socios, y por otra, la adquisición lucrativa por parte de la SAT. Cierto es que la tributación habría sido menor si la SAT, poseyendo personalidad jurídica, hubiera solicitado las ayudas, pues en este caso sólo existiría una renta, la subvención, que tributaría en sede de su perceptor, la SAT. Sin embargo, es la propia recurrente a través de sus socios, la que realiza unos actos que, conforme a su naturaleza jurídica, determinan un tipo de tributación, Lo que no puede pretender la reclamante ahora es que se recalifiquen los hechos, en contra de su propia naturaleza, con el objeto de obtener una tributación óptima o una tributación menor.”

El **segundo motivo de casación** estribaría en que la ausencia de personalidad jurídica de la SAT en formación no sería obstáculo para su condición de beneficiaria de la subvención, dado que la Junta de Andalucía consideró correctamente ejecutada la subvención por dicha SAT, a la vez que los socios no podrían ser beneficiarios de la subvención, al no ser titulares de explotaciones, puesto que las habían arrendado a la SAT. Sin embargo, el Tribunal Supremo aquí utiliza el principio de autonomía calificadora del derecho tributario (art. 13 Ley 58/2003, General Tributaria), para negar dicha conclusión:

**“E.D. 4º El hecho de que la Junta de Andalucía hubiera considerado correctamente aplicada la subvención, no vincula en modo alguno a la Administración Tributaria a efectos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades.** Además, lo efectuado por la Inspección de los Tributos no supone una revisión del contenido de declaraciones y actos dictados por otras Administraciones Públicas, sino simplemente la calificación de los negocios jurídicos y el consiguiente tráfico económico a los efectos tributarios.”

Por otra parte, a esta conclusión parece ayudarle el hecho de las irregularidades cometidas por los socios y la SAT en la justificación de las subvenciones:

“...debe afirmarse, como punto de partida, que si la Junta de Andalucía, al considerar correctamente aplicada la subvención, ha admitido que su beneficiario fue la sociedad agraria de transformación, quien realizó la actividad de reforestación para la cual se otorgaron los fondos públicos, es porque desconocía un dato capital: que los contratos de arrendamiento habían sido cedidos a la SAT. Por eso la afirmación de los socios de la SAT de que si no eran titulares de la explo-

tación no podían ser beneficiarios de las subvenciones, debe ser completada con otra idea: la de tener en cuenta que percibieron las subvenciones sin poner en conocimiento de la Administración concedente que habían sido cedidos los contratos de arrendamiento a la SAT...”