

El Acta de Mercado Único como medio para alcanzar una economía social de mercado competitiva: especial referencia a las cooperativas

Ignacio Cruz Padial

Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga

Sumario: 1. Introducción. 2. Acta Mercado Único. 2.1. Propuestas. 2.2. Prioridades. 3. Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCCIS). 3.1. Aspectos jurídicos de la propuesta. 4. Incidencia en la normativa contable. 4.1. Normativa comunitaria. 4.2. Normas internacionales de contabilidad. 4.3. Asunción por nuestro ordenamiento interno de la normativa contable. 4.3.1. Incidencia en la contabilidad de las Pymes. 4.3.2. Efectos contables en los fondos propios cooperativos. 5. Operaciones vinculadas. 5.1. Influencia internacional en su configuración. 5.2. Aspectos específicos de las operaciones vinculadas: especial consideración del ámbito subjetivo. 6. A modo de síntesis.

Resumen:

El régimen fiscal cooperativa ha quedado desfasado en relación con los cambios acontecidos en la legislación cooperativa.

En este sentido se plantean los problemas más relevantes de índole tributaria que afectan al régimen jurídico de las cooperativas.

Las posibles soluciones no pueden ser contempladas de forma individual, de ahí que tengamos que tener muy presente las consideraciones que se incluyen en el Acta del Mercado Único y las prioridades que en este aspecto se han materializado en la Unión Europea.

Abstract:

The cooperative tax system is out of step according to the changes made in cooperative legislation.

Therefore we come across more relevant tax issues affecting cooperative legislation.

The different solutions cannot be considered individually, for that reason we must take into account the considerations included in the Single Market Act and the priorities established by the European Union in this aspect.

ECONLIT

K340, G390 y M140.

1. Introducción

La Cooperativa, según la Alianza Cooperativa Internacional, «es una asociación autónoma de personas que se han unido de forma voluntaria para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común mediante una empresa de propiedad conjunta y de gestión democrática».

Nos interesa el régimen jurídico de las cooperativas, y particularmente, su régimen fiscal que, como es conocido, en los últimos años está bastante denostado, en cuanto a que ha quedado desfasado en su configuración en relación con los cambios acontecidos en el ámbito de la legislación cooperativa. Es por ello, que sin entrar en todas las posibles consideraciones de índole tributaria que, al día de hoy afectan al régimen jurídico de las cooperativas, vamos a delimitar aquellos aspectos que podemos considerar trascendentes y de vital importancia en la definitiva configuración que en un futuro inmediato se haga del régimen tributario específico que se establezca para las cooperativas.

En el sentido indicado, podemos plantear que los problemas más acuciantes que, en nuestra opinión, tienen que afrontar las cooperativas en nuestro país, partiendo de la obsoleta Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFCA) y de las recientes modificaciones legislativas¹, y sin olvidar de forma prevalente las decisiones de la Comisión en el ámbito de la Unión Europea, podemos indicar que de forma preferente serían: en primer término, la complejidad que introduce en la esfera tributaria cooperativa la fragmentación de la base imponible que implica un tratamiento diferenciado para los resultados cooperativos de los extracooperativos; en segundo término, la inexistencia de adecuación de los tipos impositivos aplicables en la esfera cooperativa en consonancia con las reducciones operadas en los tipos generales del impuesto sobre sociedades; asimismo, las posibles discrepancias existentes en la valoración de las operaciones cooperativizadas según sea estas realizadas por los socios con la cooperativa o en el seno de un grupo cooperativo; finalmente, el régimen de ayudas de Estado, conforme al art. 107 del Tratado de la Unión, en su versión del Tratado de Lisboa, que en los últimos años está analizando a las cooperativas de una forma que entendemos es extremadamente rigurosa.

Pues bien, planteada la cuestión de las casuísticas tributarias más importantes que afectan el ámbito cooperativo, consideramos que las posi-

¹ Nos estamos refiriendo a los cambios acaecidos en nuestra legislación mercantil, legislaciones autonómicas de cooperativas, implantación de las normas internacionales de contabilidad (NIC) y de las Ordenes Ministeriales que regulan las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

bles soluciones no pueden ser contempladas de forma individual, sino que existe una estrecha relación entre ellas, ya que una es consecuencia de las demás, por ello, y sin que tengamos que referirnos de forma concreta a cada una de las situaciones descritas², tienen que ser analizadas con una amplia perspectiva y, para ello, tenemos que tener muy en cuenta las consideraciones que se están haciendo en la Unión Europea, es por ello por lo que en el desarrollo que vamos a realizar partiremos del Acta del Mercado Único y de las Prioridades que, consecuencia de las conclusiones obtenidas del dialogo establecido sobre el Acta de Mercado Único, se han materializado por la Unión Europea³.

2. Acta Mercado Único

Con fecha 27 de octubre de 2010, se publica la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, «Hacia un acta de Mercado Único», por una economía social de mercado altamente competitiva. Se efectúa con la finalidad de aportar propuestas que contribuyan a mejorar, en un futuro inmediato, el mercado interior, y lo haga en las múltiples vertientes que se desprenden de las propuestas que se enumeran.

En este sentido, y como síntesis de las ideas que se propugnan, plantearemos algunas de las cuestiones más relevantes que en la comunicación se suscitan.

La construcción de un gran mercado, es el eje central del proyecto europeo, la expresión «mercado común», «mercado único», «mercado interior», su evolución a lo largo del tiempo expresa el doble fenómeno de desarrollo y enriquecimiento del gran mercado europeo. Así, al mismo tiempo que se desarrollaba en torno a cuatro libertades fundamentales de circulación, a saber, de personas, de mercancías, de servicios y de capital, se completó y enriqueció por la consolidación de la integración económica, la creación de la moneda única y el desarrollo de la política de cohesión; en

² Véase ARANA LARDIN, S.: «Propuestas en relación a los principales problemas fiscales del sector cooperativo», III Congreso Internacional de Investigación en Economía Social de CIRIEC, Valladolid, abril de 2011.

³ Véase COM (2010) 608 final, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, «Hacia un Acta de Mercado Único». Asimismo, COM (2011) 206 final, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, «Acta de Mercado Único: doce prioridades para estimular el crecimiento y reforzar la confianza».

especial, esta última como complemento del mercado único para asegurar que todos los ciudadanos, al margen de su ubicación geográfica, puedan beneficiarse y contribuir al mismo.

De ahí, que el presidente Barroso confiará a Mario Monti, la presentación de un informe sobre la reactivación del mercado único. En el informe, el Parlamento Europeo subraya que la integración del mercado interior no es un proceso irreversible y su continuidad no puede darse por sentada. Esta constatación justifica hoy una renovada ambición para las políticas del mercado único al servicio de una «economía social de mercado altamente competitiva», para recuperar la confianza en nuestro modelo de economía social de mercado. Este planteamiento parte de la premisa de que un mercado único ha de apoyarse en todos los agentes del mercado: empresas, consumidores y trabajadores.

De esta forma, la reactivación del mercado único se presenta como el instrumento indispensable para la estrategia Europa 2020⁴, es a ello, a lo que aspira el Acta de Mercado Único, su concretización será una manera dinámica para conmemorar el vigésimo aniversario del mercado único en 2012. La adopción del Acta de Mercado único se ha hecho paralelamente al «Informe sobre la ciudadanía de la UE 2010: la eliminación de los obstáculos a los derechos de los ciudadanos de la UE», esta última, centrada en la erradicación de los obstáculos que tienen los ciudadanos europeos en su vida cotidiana cuando se relacionan con otro Estado miembro⁵.

El mercado único constituye un factor determinante en la competitividad de las empresas, las pequeñas y medianas empresas son las que ofrecen el mayor potencial de empleo, su papel dentro del mercado único merece especial atención y unas actuaciones específicas que respondan a sus inquietudes, ya que una de las cuestiones principales que alegan para su pérdida de competitividad es, precisamente, la fragmentación del mercado único, así como, la diversidad de normativas nacionales, lo que supone para ellas un carga considerable.

Asimismo, en el mismo sentido, al objeto de restablecer el funcionamiento y la estabilidad de los mercados financieros, se realiza la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Banco Central Europeo, «Regulación de los servicios financieros para un crecimiento sostenible»⁶, en la que se aboga

⁴ Véase COM (2010) 2020, Comunicación de la Comisión EUROPA 2020, «Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador. En la Comunicación se proponen tres prioridades que se refuerzan mutuamente como es alcanzar un crecimiento inteligente, sostenible e integrador.

⁵ Véase COM (2010) 603 final.

⁶ COM (2010) 301 final, de 2 de junio.

por la instauración de un sistema financiero más seguro, más sólido, más transparente y más responsable, al servicio de la economía y de la sociedad en su conjunto y capaz de financiar la economía real, como medio y condición indispensable para un crecimiento sostenible.

Constituye el complemento indispensable de los esfuerzos emprendidos en Europa para sanear las finanzas públicas y acometer las reformas estructurales que posibilitarán una economía dinámica en el futuro. La estrategia Europa 2020 tiene que estar respaldada por un sector de servicios financieros que permita a las empresas europeas y en particular a las Pymes, dentro de ellas las cooperativas, poder realizar inversiones que favorezcan su crecimiento y a los ciudadanos planificar su confianza en el futuro.

2.1. *Propuestas*

Pues bien, a este planteamiento descrito es al que ha pretendido dar respuesta el Acta del Mercado Único «por una economía social altamente competitiva», con la formulación de cincuenta propuestas para trabajar, emprender y comerciar mejor todos juntos.

Dentro de las propuestas que se formulan, encuadradas y agrupadas dentro de tres grandes bloques temáticos, con subdivisiones dentro de ellos, vamos a centrar nuestra atención en aquellas que de una forma especial incumben a las pequeñas empresas y a la economía social de mercado.

Así, dentro del primer bloque temático «Un crecimiento fuerte, sostenible y equitativo para las empresas», nos encontramos en su apartado 1.3, «En favor de las pequeñas y medianas empresas» con tres propuestas que serán de nuestro interés.

Así, tenemos:

- Propuesta 12: plan de acción para mejorar el acceso al mercado de capitales, en definitiva a mejorar las fuentes de financiación.
- Propuesta 13: aplicación del principio de pensar primero a pequeña escala con la finalidad de vincular estrechamente la iniciativa a favor de las Pymes a la estrategia Europea 2020.
- Propuesta 14: revisión de las Directivas sobre normas contables con el fin de simplificar las obligaciones financieras y administrativas de las Pymes.

De una forma más concreta, en lo que afecta a la economía social, dentro del segundo bloque temático «Recuperar la confianza centrando el mercado único en los europeos», tenemos en su apartado 2.4, «Nuevos medios para la economía social de mercado» con tres propuestas concretas.

Tendremos:

- Propuesta 36: respaldar los proyectos innovadores en el plano social y guiar su desarrollo en el mercado único, favoreciendo la captación de recursos mediante los fondos de inversión y el ahorro.
- Propuesta 37: Existen diversas estructuras jurídicas por lo que se propondrán diversas medidas para mejorarlas con objeto de optimizar su funcionamiento y facilitar su desarrollo dentro del mercado único⁷.
- Propuesta 38: Consulta sobre el gobierno corporativo e incremento de la transparencia en la información de las empresas, lo que dará lugar a iniciativas legislativas.

Estas son las propuestas que consideramos tendrían relación con el objeto que queremos plantear, por lo que una vez transcurrido el periodo establecido para debatir las propuestas contenidas en el Acta de Mercado Único, y que se ofrecieran respuestas acorde al objetivo perseguido, estas se han concretado en doce prioridades para estimular el crecimiento y reforzar la confianza «Juntos por un nuevo crecimiento».

Pues bien, el debate público sobre el Acta del Mercado Único se ha desarrollado a nivel europeo, nacional y local, la consulta puso de manifiesto lo mucho que espera la sociedad civil del desarrollo de las potencialidades del mercado único que favorezcan el crecimiento y el empleo; las prioridades apuntadas por los agentes económicos confirman su fuerte adhesión al objetivo común de una economía social de mercado altamente competitiva.

2.2. *Prioridades*

En sus conclusiones del 10 de diciembre de 2010, el Consejo respaldó la orientación general dada al Acta del Mercado Único que consiste en apoyarlo en una base económica y social sólida para poder alcanzar una economía altamente competitiva. Finalmente el Parlamento Europeo, ha dado a conocer en sus resoluciones de 6 de abril de 2011, sus prioridades para desarrollar, en un marco de cooperación y gobernanza, un mercado único

⁷ Nuestra Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social, en su artículo 5 concretiza los entes que forman parte de la Economía Social y enumera a: cooperativas, mutualidades, fundaciones, asociaciones que lleven a cabo actividad económica, sociedades laborales, empresas de inserción, centros especiales de empleo, cofradías de pescadores, sociedades agrarias de transformación y entidades singulares creadas por normas específicas y que se incluyan en el catálogo de entidades que elaborará el Ministerio de Trabajo e Inmigración.

al servicio de los europeos, de las empresas y del crecimiento. En definitiva doce prioridades para estimular el crecimiento y reforzar la confianza de los ciudadanos. Por cada una de estas prioridades propone que la UE adopte de aquí a finales de 2012 una medida clave que permita estimular el crecimiento y reforzar la confianza de los ciudadanos⁸.

Pues bien, de las doce prioridades que se recogen en la resolución, vamos a centrarnos en las que consideramos responden y se adecuan a las casuísticas que nosotros hemos planteado y que en síntesis venimos a reconvenir:

- Financiación de las Pymes en general y de las entidades de economía social en particular.
- Problemas que suscita el establecimiento de una base imponible consolidada común en el impuesto sobre sociedades. Consecuencia de ello ponemos en relación dos cuestiones directamente relacionadas como serían:
 - a) Información contable, problemas derivados de la aplicación de la normativa contable específica.
 - b) Casuística de las operaciones vinculadas y por ende de los precios de transferencia.

Es por ello, por lo que vamos a efectuar una breve consideración de las prioridades 1 y 8, referidas a la financiación y empresas sociales y muy especialmente de la 9 que se ocupa de la fiscalidad.

Prioridad 1: ACCESO DE LAS PYMES A LA FINANCIACIÓN

Como medida clave para esta prioridad se establece que la legislación tiene que facilitar que los fondos de capital riesgo que estén establecidos en un Estado miembro puedan ser invertidos en cualquier otro Estado miembro sin obstáculos ni exigencias complementarias. El objetivo es conseguir que las Pymes que quieran recurrir al capital riesgo, al objeto de facilitar y mejorar sus posibilidades de financiación, puedan captar fondos que, con-

⁸ Las doce prioridades que ahora se recogen no significa que la Comisión renuncie a seguir trabajando en otras medidas que, recogidas en la comunicación «Hacia un Acta de Mercado Único», hagan de ese mercado la plataforma idónea para el crecimiento y la creación de empleo. El plan de medidas (prioridades) presentado no es más que una primera fase del proceso global. Asimismo, a finales de 2012 se analizará la situación de las actuales medidas y se dará a conocer el programa para la próxima fase. Todas las medidas en su conjunto pretenden dar una respuesta política coherente a las deficiencias del mercado interior, proponiendo en el marco de la estrategia Europa 2020 un modelo de conocimiento sostenible, inteligente e inclusivo.

tando con experiencia en el propio sector, puedan ofrecer capitales a un precio atractivo.

En este sentido, la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Banco Central Europeo «Regulación de los servicios financieros para un crecimiento sostenible», de 2 de junio de 2010, aboga por la instauración de un sistema financiero más seguro, más sólido, más transparente y más responsable, al servicio de la economía y de la sociedad en su conjunto y capaz de financiar la economía real, como condición indispensable para el crecimiento sostenible⁹.

En esta misma línea, también es importante resaltar aquí la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones «Iniciativa emblemática de Europa 2020. Unión por la Innovación», de 6 de octubre de 2010¹⁰.

Uno de los mayores retos a los que se enfrenta la Unión Europea y sus Estados miembros es el de adoptar un planteamiento mucho más estratégico respecto de la innovación, donde ésta sea el objetivo fundamental de actuación general, en el que se tome una perspectiva a medio y largo plazo, donde los instrumentos, las medidas y la financiación de las políticas estén diseñadas de modo que contribuyan a la innovación.

En concreto, la Comunicación para conseguir la «Unión por la innovación» plantea como necesario para su consecución diez actuaciones concretas, en las que prevalecen las medidas de fomento de los procesos de I+D, en definitiva de la innovación y donde es un elemento esencial para lograrlo la mejora del acceso a la financiación, en especial de las Pymes.

En la actualidad, la mayoría de las Pymes existentes necesitan recurrir al crédito bancario, que es evidente ha experimentado una importante contracción, de ahí la importancia en mejorar las fuentes de acceso a la financiación. En cuanto a las Pymes en proceso de expansión, todavía es más fundamental facilitarles el acceso a las fuentes de financiación, puesto que ellas y en especial las innovadoras tienen un papel fundamental para alcanzar una economía innovadora y sostenible.

⁹ En la Comunicación se recoge que la conclusión del programa de reforma del sistema financiero se articulará en torno a cuatro grandes principios: mayor transparencia, supervisión y control del cumplimiento efectivo, mejora de la resistencia y estabilidad del sector financiero y refuerzo de la responsabilidad y protección de los consumidores. Asimismo, en el anexo I de la Comunicación se enumeran todas las medidas previstas, con las fechas estimadas para su adopción.

¹⁰ Véase COM (2010) 546 final. La mejora de la innovación implica inversión y para ello se precisa un mejor acceso a la financiación.

Es por ello, por lo que en ocasiones tratan de acceder a los mercados de capitales más allá del crédito bancario, es ahí donde los mercados de capital riesgo podrían proporcionar los capitales necesarios, pero nos encontramos con que, en la actualidad, estos no están aún lo suficientemente desarrollados en la Unión Europea¹¹.

La financiación de las Pymes debe ser objeto de un plan de acción que aborde el acceso de estas empresas a las distintas fuentes de financiación, así como a los propios instrumentos de financiación de las mismas, para alcanzar un entorno más favorable para su crecimiento y desarrollo.

Todo estas actuaciones traen consigo la necesaria modificación de la Directiva sobre la transparencia¹², el Reglamento de aplicación de la Directiva sobre los folletos¹³ y Directiva sobre el abuso de mercado¹⁴ con el fin de garantizar el mismo nivel de protección a los inversores; asimismo, en la Directiva sobre Mercados de Instrumentos Financieros¹⁵, habrá que introducir unas condiciones especiales que se adecuen a los mecanismos de negociación destinados a las Pymes.

Prioridad 8: EMPRESAS SOCIALES

Se propugna como medida clave el establecer una legislación por la que se cree un marco europeo que facilite el desarrollo de los fondos de inversión solidaria. De esta forma se amplifica el efecto de las iniciativas nacionales abriendo a este tipo de fondos las oportunidades del mercado único, es decir en relación con la prioridad primera (acceso de las Pymes a la financiación), permitiendo el acceso a oportunidades de inversión y a los inversores establecidos en todos los Estados miembros.

El mercado interior está basado en una economía social de mercado altamente competitiva, lo que recoge y refleja la evolución hacia un crecimiento más justo socialmente y a su vez sostenible. Estamos asistiendo al establecimiento de nuevos modelos económicos en los que las consideraciones sociales tienen que prevalecer sobre la sola lógica del benefi-

¹¹ Conseguir que las Pymes de la UE sean innovadoras será un factor determinante y decisivo para facilitar la captación en el mercado de capital riesgo por parte de estas.

¹² Directiva 2004/109/CE, de 15 de diciembre, sobre armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado.

¹³ Directiva 2003/71/CE, de 4 de noviembre, sobre el folleto que debe publicarse en caso de oferta pública o admisión a cotización de valores mobiliarios.

¹⁴ Directiva 2003/6/CE, de 28 de enero, sobre las operaciones de información privilegiada y la manipulación del mercado.

¹⁵ Directiva 2004/39/CE, de 21 de abril, relativa a los mercados de instrumentos financieros.

cio económico; esta es una tendencia que hay que trasladar al mercado único.

Hay que buscar condiciones de competencia iguales y apoyar experiencias que introduzcan equidad en la economía y, de esta forma, luchar contra la exclusión. Hay que favorecer el desarrollo de aquellas empresas que, más allá de la mera y legítima búsqueda del beneficio económico, decidan perseguir objetivos de interés general que potencien mejoras sociales.

Para poder responder a los objetivos perseguidos, la economía social en el mercado interior debe adoptar formas de organización dotadas de un estatuto jurídico especial. En este sentido, dentro del marco de la economía social, el sector cooperativo tiene un potencial de crecimiento y empleo muy importante en la Unión Europea, sin embargo, hay que ponerse a evaluar los motivos y causas que ocasionan la escasa adhesión al Estatuto de la Cooperativa Europea¹⁶.

La Comisión pretende apoyar el desarrollo de la economía social, proponiendo iniciativas a favor de las empresas sociales y facilitando el acceso a los programas financieros de la Unión que sean utilizables en este ámbito; asimismo, se pretende adoptar una comunicación sobre la responsabilidad social de las empresas, concepto éste que teniendo una mayor amplitud y generalidad que el de economía social, pretenderá animar a las empresas a conseguir objetivos sociales en el marco de sus actividades cotidianas.

Prioridad 9: FISCALIDAD

Es en esta prioridad donde vamos a centrar de forma preferente nuestra atención, pues es dentro de ella donde encajan las casuísticas que hemos descrito como referentes, tanto en el ámbito de las Pymes como en el de la economía social que están íntimamente ligadas a las pequeñas empresas.

Siendo cierto que en esta prioridad la medida clave es revisar la Directiva sobre la fiscalidad de la energía, no lo es menos que en ella se establecen varios aspectos que son precisamente sobre los que hemos planteado incidir.

¹⁶ La Unión Europea al objeto de facilitar el desarrollo de las actividades transnacionales de las cooperativas, dotándolas de instrumentos jurídicos adecuados que tengan en cuenta sus características específicas, pretende conseguirlo permitiendo la creación de nuevas cooperativas de personas físicas y jurídicas a escala europea. Garantiza los derechos a la información, consulta y participación de los trabajadores en una Sociedad Cooperativa Europea (SCE). Véase Reglamento CE n.º 1435/2003, de 22 de julio, del Consejo relativo al Estatuto de Sociedad Cooperativa Europea; asimismo, Directiva 2003/72/CE del Consejo de 22 de julio de 2003, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores.

Así, de entrada, nos encontramos con que la fiscalidad existente en la Unión Europea no está respondiendo ni se está adecuando a los retos que se plantean en la actualidad, ni está acorde con las exigencias de un desarrollo sostenible.

De forma concreta, se aprecia como las empresas que tienen sedes en distintos Estados están obligadas a multiplicar sus declaraciones de impuestos sobre los beneficios y a tratar con varias Administraciones tributarias, en las que, en cada una de ellas, se aplica la legislación vigente en el país en el que están ubicadas.

Es aquí donde el proyecto de Base Imponible Consolidada Común en el Impuesto sobre Sociedades (BICCIS), puede constituir el punto de partida para facilitar la interrelación y crecimiento de las empresas a nivel comunitario y facilitar las relaciones con las Administraciones tributarias de los países miembros. Al mismo tiempo, permitirá solucionar algunas cuestiones trascendentes que inciden en la normativa del impuesto societario, como es el tema de las operaciones vinculadas, precios de transferencia, que afectan en la valoración de las operaciones entre socios y sociedad y que tienen un referente importante y una gran afectación en el ámbito de la economía social, de forma concreta en las cooperativas.

La puesta en marcha de una ventanilla única fiscal facilitará las relaciones entre empresas y Administraciones tributarias y la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales de los Estados miembros¹⁷. La BICCIS se identifica en la estrategia de crecimiento anual como una de las medidas potenciadoras del crecimiento a la que es preciso dar prioridad; para ello, será necesario contar con una plena implicación del Parlamento y del Consejo, para poder dar respuesta a las grandes expectativas que tienen puestas las empresas en conseguir simplificar su entorno reglamentario.

Estas casuísticas tienen que tener una pronta resolución, la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo de 20 diciembre 2010, «Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE»¹⁸ ha venido a identificar los problemas más acuciantes que encuentran los ciudadanos

¹⁷ Con fecha 15 de febrero pasado, El Consejo Europeo aprobó la directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la varias veces modificada Directiva 77/799/CEE. Esta Directiva viene a intensificar los esfuerzos comunitarios en el ámbito del intercambio de información tributaria. Su aplicación se extiende a todos los impuestos de los Estados miembros, salvo al IVA y a los Impuestos Especiales, que ya tienen su normativa propia en materia de intercambio de información. En síntesis, esta Directiva contribuirá y será un respaldo importante a la cooperación administrativa necesaria para la ventanilla fiscal única que se propugna en la propuesta de BICCIS.

¹⁸ Véase COM (2010) 769 final.

comunitarios desde la óptica tributaria, principalmente serían: dobles im- posiciones, discriminación fiscal, dificultad de acceso a la información y Administraciones tributarias de otros Estados.

Pues bien, descritas las grandes líneas de actuación que se contem- plan en la prioridad fiscal, centrémonos en lo que supone el proyecto de BICCIS, puesto que a partir del él, entendemos se puede dar respuesta a las cuestiones primordiales objeto de nuestro análisis.

3. Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)

La propuesta de Directiva del Consejo, relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, en su exposición de motivos trae a colación algunas cuestiones sobre las que vamos a incidir.

Así, partimos de la premisa de que el establecimiento de una BICCIS tiene por objeto superar algunos de los principales obstáculos al creci- miento en el mercado único. Como no existe una normativa común en el ámbito del impuesto sobre sociedades, ocurre que la interacción de los ré- gimenes fiscales nacionales provoca una excesiva tributación y una doble imposición, haciendo que las sociedades tengan que soportar cargas admi- nistrativas gravosas y un elevado coste de cumplimiento en materia tribu- taria.

Esta situación es evidente que desincentiva la inversión en la UE im- pidiendo que se cumplan las prioridades establecidas. Es por ello, por lo que el enfoque común que se propone garantizaría la coherencia de los ré- gimenes fiscales nacionales pero no supondría una armonización de tipos impositivos, lo que permitirá mantener cierto grado de competencia fiscal dentro del mercado interior y por esta competencia una mayor transpa- rencia.

La propuesta de BICCIS es un régimen de normas destinadas a calcu- lar la base imponible de las sociedades que residen a efectos fiscales en la UE y de las sucursales de terceros países situadas en la UE. En concreto la estructura fiscal que se propone establece:

- a) normas para calcular el resultado fiscal individual de cada sociedad o sucursal;
- b) la consolidación de dichos resultados;
- c) la distribución de la base imponible consolidada entre cada uno de los Estados miembros que le sea de aplicación.

La aplicación de la BICCIS es a empresas de todos los tamaños, multi- nacionales y Pymes, cada una obtiene unos beneficios concretos en su apli-

cación. La armonización solo afecta al cálculo de la base imponible y no interfiere en la contabilidad financiera. Ello hace que cada Estado mantenga sus normas nacionales en contabilidad, en este sentido es importante considerar los Reglamentos de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, sobre los que después incidiremos de una forma mucho más concisa, y el régimen de BICCIS introducirá normas independientes para calcular la base imponible del IS.

Como aspectos más significativos contenidos en la propuesta podemos destacar:

- Diseñar una base imponible consolidada común que apoye la investigación y el desarrollo. En el marco de la BICCIS se recoge la deducibilidad de todos los costes relacionados con dichos ámbitos, estimulando a las sociedades que opten por aplicar el sistema a proseguir sus inversiones en investigación y desarrollo.
- Permitir la consolidación de beneficios y pérdidas a efectos del cálculo de la base imponible en toda la UE, es un gran paso en la reducción de la tributación excesiva en situaciones transfronterizas y mejora la neutralidad fiscal entre las actividades efectuadas en el Estado y fuera de él, de esta manera, resultará más eficaz el potencial del mercado interior.
- Reducción de los costes de cumplimiento que soportan las empresas, y que beneficiara a las Pymes, ya que serán ellas las que logran el mayor provecho posible del mercado único; asimismo la BICCIS constituye un complemento a la iniciativa Sociedad Privada Europea (SPE)¹⁹.
- Consecuencia de la aplicación de la BICCIS, surgirán menos litigios que obliguen a apelar al Tribunal de Justicia Europeo o recurrir al procedimiento de acuerdo amistoso previsto en los convenios de doble imposición.

La aplicación de la BICCIS es facultativa, no obstante, cuando una empresa opte por ella deja de estar sujeta a las disposiciones nacionales relativas al impuesto sobre sociedades en todos los aspectos regulados por la normativa común.

La adopción de la BICCIS, hace evidente que las Administraciones tributarias tengan que gestionar dos regímenes fiscales diferentes. Este incon-

¹⁹ Véase Propuesta de Reglamento del Consejo de 25 de junio de 2008 relativa al Estatuto de la Sociedad Privada Europea. COM (2008) 396 final. La propuesta tiene por objeto establecer un estatuto de la sociedad privada europea de responsabilidad limitada, con el fin de crear una forma legal simplificada que favorezca el establecimiento y funcionamiento de las pequeñas y medianas empresas en el mercado.

veniente queda compensado porque, debido a la aplicación de las BICCIS, las empresas tendrán menores oportunidades de proceder a la planificación fiscal por la utilización de los precios de transferencia o de las discordancias entre los regímenes fiscales de los Estados miembros.

Podríamos concluir estas consideraciones manifestando que la BICCIS es un giro radical con el sistema de tributación vigente que, en la actualidad, está fundado en las bases imponibles individuales que se depuran de los efectos de las operaciones entre entidades del mismo grupo. Su aceptación por los distintos Estados miembros dependerá de diversas cuestiones, pero una que conlleva la adopción de la BICCIS, como es el establecimiento de la ventanilla única, no es lo mismo para los Estados que alojen a entidades filiales que para aquellos que tengan en su sede a las entidades dominantes.

¿Podremos tener Administraciones tributarias preferidas por las multinacionales?, si esto fuera así, podríamos generar un mercado donde las Administraciones tributarias compitieran por captar clientela de entidades dominantes. Aspecto éste al que hay que prestar especial atención; no vaya a ser que creemos un nuevo campo de competición fiscal; el tema no es una cuestión sin importancia, puesto que está en el límite de la soberanía fiscal.

La propuesta de directiva para adoptar una BICCIS ha surgido como consecuencia de estimar que es la mejor opción, de entre las que se sometieron a un proceso de consulta, y a resultados del impacto que cada una de ellas podría ocasionar²⁰.

Es evidente que en los próximos meses todo lo referente a la BICCIS va a estar en el candelero de la actualidad fiscal. En cualquier caso, de momento parece contar con el respaldo de los responsables tributarios de la zona euro, ya que han entendido que el desarrollo de una BICCIS puede ser un medio que, no incidiendo en los ingresos, asegure la coherencia entre los sistemas tributarios y a su vez respeta las estrategias tributarias a nivel interno de cada país, contribuyendo de esta forma a la sostenibilidad fiscal y competitividad de las empresas²¹.

²⁰ Estas opciones están recogidas en la propia Propuesta de Directiva en su apartado 2 «Resultado de las consultas de las partes interesadas y de las evaluaciones de impacto». En síntesis se analizaron cuatro opciones: una base imponible común del impuesto sobre sociedades, bien facultativa o obligatoria y una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, también facultativa u obligatoria, y todas ellas frente a la opción de no tomar ninguna medida. Ha prevalecido la opción de la base imponible consolidada común facultativa del Impuesto sobre Sociedades.

²¹ Véase página 11 de las conclusiones de la cumbre extraordinaria de Jefes de Estado y Gobierno celebrada el 11 de marzo de 2011 en Bruselas.

3.1. Aspectos jurídicos de la propuesta

a) BASE JURÍDICA

La legislación en materia de fiscalidad directa se inscribe en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la UE, en el que se establece que las disposiciones legales de aproximación que se adopten de acuerdo con él tienen que revestir la forma de Directiva.

b) SUBSIDIARIEDAD

El régimen de BICCIS tiene por objeto eliminar los obstáculos fiscales a los que tienen que hacer frente las empresas cuando operan en el mercado interior. El establecimiento de un conjunto único de normas para el cálculo, la consolidación y reparto de bases imponibles de las empresas asociadas en la UE atenúa el falseamiento del mercado que actualmente provoca la interacción de los distintos regímenes nacionales vigentes en cada uno de los países miembros.

c) PROPORCIONALIDAD

La propuesta al configurarse como un régimen facultativo, es la respuesta más proporcionada a los problemas que trata de subsanar. En efecto, las empresas que no tengan que operar a escala transfronteriza no están obligadas a soportar los costes administrativos que se derivan de la adaptación de la BICCIS, si no van a obtener ventajas significativas. Asimismo, carece de repercusiones financieras para la UE.

Establecidos los argumentos y criterios a considerar para la adopción de la Directiva relativa a una base imponible consolidada común, vamos a especificar las casuísticas específicas que, en nuestra opinión, se producen en las normas contables y en las operaciones vinculadas, así como la incidencia que, en estos aspectos puede tener, si se materializa, la adopción de la BICCIS.

4. Incidencia en la normativa contable

Empezamos por describir cómo ha evolucionado la normativa comunitaria en materia contable, la adopción de las normas internacionales de contabilidad y como este proceso, a nivel comunitario, ha sido asumido por nuestra normativa interna.

4.1. *Normativa comunitaria*

De forma concisa podríamos resumir:

- Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de septiembre de 2001 por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE en lo que se refiere a normas de valoración aplicables en las cuentas anuales consolidadas de determinadas formas de sociedad.
- Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, más conocido como Reglamento de aplicación de las NIC.
En este Reglamento se recoge normativamente el compromiso por parte de la Unión de adoptar las normas contables emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB).
- Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de junio de 2003, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE y 91/674/CEE del Consejo sobre las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedades, bancos y otras entidades financieras y empresas de seguros.
- Reglamento (CE) n.º 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002.

A partir de éste último se han seguido promulgando reglamentos que han modificado el Reglamento 1725/2003, de conformidad con el Reglamento 1606/2002.

Los reglamentos 1606/2002 y 1725/2003, son los pilares básicos en los que se asienta la aplicación de las NIC.

4.2. *Normas internacionales de contabilidad*

La integración de las normas contables en el ámbito de la Unión se realiza mediante un mecanismo específico de convalidación y control cuya finalidad es salvaguardar la conformidad de las normas e interpretaciones que tratan de incorporarse con las Directivas. Las normas contables a aplicar en la Unión serán únicamente aquéllas que hayan sido aprobadas o convalidadas mediante este mecanismo.

En este proceso de convalidación y adopción de las normas contables intervienen, además de las instituciones comunitarias con capacidad nor-

mativa, diversas entidades y organismos normalizadores europeos, tales como:

- *IASB*: El IASB (International Accounting Standards Board) tiene la responsabilidad de emitir las normas contables NIIF.
- *EFRAG*: Para la puesta en práctica del mecanismo de convalidación, se ha formado el EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group).
- *ARC*: se trata de un organismo europeo que actúa en el nivel político; su función es de carácter regulador y consiste en facilitar una opinión acerca de las propuestas de la Comisión respecto a adoptar o no una norma internacional de contabilidad aprobada por el IASB.

En síntesis:

- *IASB*: emite normas.
- *EFRAG*: control sobre los textos del IASB.
- *ARC*: opina respecto de la adopción o no de una NIC aprobada por el IASB.

4.3. *Asunción por nuestro ordenamiento interno de la normativa contable*

Nuestro ordenamiento interno ha asumido toda la normativa comunitaria, modificando la normativa mercantil que le afectaba. En concreto nos referimos al Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas y Plan General de Contabilidad.

De forma específica:

- En el Código de Comercio: el título III, de la contabilidad de los empresarios, artículos 25 a 49.
- En la Ley de Sociedades Anónimas: el capítulo VII de las cuentas anuales, artículos 171 a 222.
- En el Plan General de Contabilidad (PGC): entrada en vigor de un nuevo PGC y uno específico para Pymes.

Descrito como ha sido el proceso de adaptación de la normativa contable, tanto a nivel comunitario como interno, detengamos en especificar lo que afecta al entorno de las Pymes y Cooperativas.

4.3.1 INCIDENCIA EN LA CONTABILIDAD DE LAS PYMES

En el Acta del Mercado Único se reconoce como las pequeñas y medianas empresas constituyen el soporte y pilar de crecimiento de la economía

de la Unión Europea, una de las causas aludidas para alcanzar una mejora en su competitividad es la simplificación de la normativa contable, en definitiva, que sea más fácil el cumplimiento de las obligaciones financieras y administrativas.

Partiendo de la normativa comunitaria y de la reforma que consecuencia de ella se ha originado en nuestro ámbito interno, obligando a reformar la normativa mercantil, y como desarrollo de ello la contable, hay que poner de manifiesto como se ha creado de forma específica un plan contable para Pymes.

En qué medida este plan específico, facilita y simplifica a las empresas a él acogidas el cumplimiento de sus obligaciones legales. En nuestro país, entendemos que los cambios respecto al Plan General Contable no son los significativos que deberían. Podríamos decir que la simplificación existe²², pero afirmar que es suficiente para alcanzar los objetivos perseguidos, creemos que no. Es necesario dar un paso más para facilitar y simplificar a las pequeñas empresas su estructura financiera y administrativa, y para lograrlo resulta esencial desarrollar la propuesta 14 del Acta del Mercado Único, y ello no es más que una revisión de la Directiva de las normas contables, en definitiva de las normas internacionales de contabilidad y su concreción práctica mediante la promulgación del/los correspondiente/s Reglamento/s de aplicación de las NIC.

En nuestro repaso a la normativa contable que afecta a las Pymes, descendamos a una mayor especificidad y analicemos la incidencia que ésta normativa ha tenido en el ámbito de la economía social, de forma más concreta, en los fondos propios de las cooperativas.

4.3.2. EFECTOS CONTABLES EN LOS FONDOS PROPIOS COOPERATIVOS

La asunción de las Normas Internacionales de Contabilidad por parte de nuestro ordenamiento mercantil-contable ha supuesto cambios importantes en nuestra normativa interna. Como es sabido, de todas las modificaciones acaecidas, en las cooperativas resulta especialmente relevante

²² En efecto, como más significativas, podemos enunciar: dentro del marco conceptual nos encontramos que el estado de flujos de efectivo es voluntario, que las normas de registro y valoración eliminan operaciones por no considerarlas necesarias, se simplifican criterios de registro y valoración relacionados con los instrumentos financieros; el modelo de cuentas anuales es igual al modelo abreviado con supresión de lo no especificado de forma concreta en el PGC Pymes; eliminación del estado de ingresos y gastos reconocidos, dada la ausencia de operaciones que conllevan la imputación de ingresos y gastos directamente al patrimonio neto; eliminación de los grupos 8 y 9 del PGC; subvenciones, donaciones y legados recibidos de terceros, son ingresos imputados directamente al patrimonio neto.

como afecta a la composición de sus fondos propios la adopción de estas normas contables.

De forma concreta, en la NIC 32 se infiere que las aportaciones al capital pueden no ser consideradas fondos propios en la estructura financiera societaria. La catalogación del capital como patrimonio o pasivo, resulta trascendente en el mundo cooperativo.

Uno de los principios que han orientado esta reforma internacional contable y que ha sido recogido en nuestro Código de Comercio, ha sido el de la prevalencia del fondo sobre la forma. Este hecho supone que la información que contienen los estados financieros se contabilizará y representará atendiendo a su fondo y realidad económica y no sólo a su forma legal²³.

Es por ello que, cuando la NIC 32, plantea la distinción entre un pasivo financiero y un instrumento de patrimonio, afirma que algunos instrumentos toman la forma legal de instrumentos de patrimonio pero, en el fondo, son pasivos financieros, donde destaca el supuesto, entre los varios que ejemplifica la NIC 32 (párrafo 19) «Algunas entidades cooperativas pueden conceder a sus propietarios o partícipes el derecho a recibir el reembolso de sus aportaciones en cualquier momento, por un importe efectivo igual a su participación proporcional en el valor del activo del emisor».

Como es conocido, ante esta situación se solicitó un esclarecimiento a la aplicación de esta NIC 32, y como resultado de ello se aprobó la interpretación CINIIF 2, bajo el título «aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares», donde en su párrafo 2 se señala «las aportaciones de los socios serán consideradas patrimonio neto si la entidad tiene el derecho incondicional a rechazar el rescate de las mismas», completándose con lo señalado en el párrafo 8, donde se concreta que se clasificarán como instrumentos de patrimonio si el rescate estuviera incondicionalmente prohibido por ley local, reglamento o estatutos de la entidad, especificando que esta prohibición puede ser parcial, o lo que es igual, que el rescate se limite a que el capital no caiga por debajo de un determinado importe.

En definitiva, desde una óptica jurídica, debía tratarse de un elemento adscrito a los fondos ajenos, pero desde la perspectiva de su función económica cumpliría el papel que ha venido desarrollando el capital social y las reservas²⁴. Todos estos esfuerzos legislativos para la calificación de esta fi-

²³ Véase CRUZ PADIAL, I.: «Repercusiones contables y tributarias en la financiación de las cooperativas», 28 Congreso Internacional de CIRIEC, Berlín, mayo de 2010.

²⁴ Esta cuestión no sólo se ha planteado en las sociedades cooperativas, sino que también se ha tratado de solucionar por entidades cuya naturaleza jurídica, hasta ahora, impedía el recurso a las acciones como medio de financiación, nos referimos a las Cajas de Ahorro.

nanciación subordinada como recursos propios, tropieza ahora al igual que el capital social, con serias objeciones planteadas con ocasión de la reforma internacional contable.

Pues bien, ante las consideraciones expuestas, la normativa interna en nuestro país ha respondido mediante la Orden EHA/3360/2010, de 21 diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

Cual ha sido la respuesta dada por la Orden citada a la cuestión planteada por la NIC 32, en síntesis, muy sencilla, mediante una disposición adicional única que delimita, en línea con el artículo 36 del Código de Comercio, el concepto de capital cooperativo a efectos mercantiles, que será el previsto en cada caso por la ley de cooperativas que sea aplicable, independientemente de que a efectos estrictamente contables dicho capital haya sido clasificado como fondos propios o como pasivo.

En la Orden se han estructurado los aspectos contables de las cooperativas en trece normas, desarrollando de forma concreta en la segunda de ellas el concepto de capital social cooperativo, su calificación y valoración como: fondo propio, instrumento financiero compuesto o pasivo financiero. Pues bien al margen de las consideraciones y especificaciones que recoge la Orden, somos de la opinión de que lo que se ha hecho al desarrollar estos aspectos contables cooperativos ha sido una salida al problema suscitado por la NIC 32, pero en ningún momento se aborda la cuestión de fondo.

Estamos en una situación en la que la consideración otorgada al capital social cooperativo, por la Ley cooperativa aplicable, puede ser distinta de la que tenga a efectos contables, lo que entendemos no ayuda a homogenizar criterios ni a simplificar la interpretación que de los Balances de las entidades cooperativas se haga, puesto que se necesitará especificación y aclaración en Memoria de este aspecto.

Llegados a este punto, consideramos que para cumplir el objetivo previsto en la propuesta 14 del Acta del Mercado Único, es incuestionable que hay que simplificar la normativa contable, hacerlo resulta una necesidad para alcanzar la mejora de las empresas europeas, en especial las Pymes. Su realización significará modificar Directivas y Reglamentos de aplicación, por lo que será el momento de hacer la definitiva adaptación de la NIC, y alcanzar una mayor transparencia contable y simplificación de sus aspectos financieros para, de esta forma, contribuir a mejorar las posibilidades de obtención de financiación.

Más concreto, respecto de las Cooperativas, sería el momento de realizar la definitiva asimilación de su contabilidad al régimen que se establezca para las Pymes, con las especificaciones contables que se estimen adecuadas, pero que en ningún momento distorsionen el cálculo de la base im-

ponible, y que ésta se convierta en base única²⁵, al objeto de poder homologarse a estos efectos, si ello es necesario, con el resto de empresas que realizan operaciones en la Unión Europea. En definitiva, una economía social de mercado transfronteriza, en la que las Cooperativas pueden ser el soporte clave y motor de desarrollo de dicha actuación. En la homogeneización de la contabilidad cooperativa con el resto de entidades está una de las claves para lograrlo.

5. Operaciones vinculadas

La promulgación en nuestro país de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), propició en su art. 16 una puerta a la Administración tributaria, mediante la cual le posibilitaba el poder valorar las operaciones entre partes vinculadas como si se hubieran realizado entre parte independientes, estableciendo los métodos de valoración aplicables, si bien no se regulaban las obligaciones para el contribuyente, puesto que esa opción de valor de mercado era simplemente una facultad de la Administración para el caso en que se hubiera reducido o diferido la carga tributaria y no de los administrados.

En este punto recordar que la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas no recogía este aspecto de ningún modo. No obstante, podríamos decir que esta Ley específica era más estricta, ya que obligaba a valorar a mercado las operaciones realizadas en el seno de las cooperativas, sin ningún tipo de prerequisite ni parangón alguno.

Entre las personas y entidades vinculadas encontramos, de un lado, las relaciones de la cooperativa con sus socios, por obra del art. 15 de la Ley 20/1990; de otro, las que se producen entre cooperativas pertenecientes a un mismo grupo, art. 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Esto conlleva a que siempre y en todo caso habrá que diferenciar ambos supuestos, de aplicación de ley especial y de aplicación de ley general dentro del ámbito cooperativo.

Nuestro país ha pasado a convertir la nueva regulación en materia de operaciones vinculadas en una de las más exigentes de todo nuestro entorno. Este aspecto ha podido suponer una rémora a las inversiones, lo cual ya ha ocasionado que su regulación se haya visto modificada en

²⁵ En ello resulta esencial la modificación de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas; todo ello, sin perjuicio de lo establecido por la Orden EHA/336/2010, en su norma duodécima, al regular el gasto por impuesto sobre beneficios que grava el resultado cooperativo y extracooperativo.

2010²⁶, con objeto de suavizar algunos criterios, y lo ha hecho tanto en los referidos al aspecto subjetivo como objetivo de las operaciones vinculadas. No obstante, en una primera aproximación al tema cooperativo, esta rebaja de exigencias entendemos que difícilmente será de aplicación a las cooperativas, ya que las modificaciones introducidas exigen la confluencia de los requisitos relativos al volumen de operaciones vinculadas. En el cooperativismo, a diferencia de lo que puede suceder en las empresas, va a ser muy difícil, casi imposible, cumplir con el requisito establecido para el ámbito objetivo, puesto que por su propia naturaleza mutual, el número y la importancia de las operaciones vinculadas será superior.

5.1. *Influencia internacional en su configuración*

Resulta evidente que en nuestro país teníamos que adaptarnos a las nuevas Directrices de la OCDE sobre la materia, por lo que las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas contra la Prevención y el Fraude Fiscal, reflejadas en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades han supuesto una mayor adecuación de nuestra normativa a la establecida por la OCDE. Con ello nos ponemos en sintonía con la tendencia internacional al dotar de mayor relevancia y control a este tipo de operaciones.

Asimismo, si lo que verdaderamente se quería era cumplir con las exigencias de la UE, se deberían haber respetado de forma escrupulosa los máximos de documentación exigidos por el Foro de la UE en materia de precios de transferencia. El Foro establece unos límites máximos de documentación para evitar precisamente que suceda lo que ha ocurrido en nuestro país, que las exigencias de documentación a las personas vinculadas sean tales que los costes indirectos para poder cumplir con las mismas sean excesivos e irracionales²⁷.

Estas obligaciones de documentación están pensadas por parte del Foro para los casos de operaciones transnacionales, y no para operaciones inter-

²⁶ Nos estamos refiriendo a RDL 6/2010, de 9 de abril; al RD 897/2010, de 9 de julio, y al RDL 13/2010, de 3 de diciembre.

²⁷ El cumplimiento de las obligaciones formales va a tener un coste elevado en el global de la economía del país. Según un informe elaborado por CECOT, 2010, a tenor de las empresas existentes en el país, y considerando un coste de 400 € para la justificación de cada operación vinculada, y bajo la hipótesis de un promedio de tres operaciones vinculadas, supondría un coste de 1.200 €, lo que en definitiva se traducirá en un coste agregado para microempresas y autónomos, en la cumplimentación de sus obligaciones documentales, de unos 3.800 millones de euros.

nas, por lo que la exigencia de los máximos de documentación choca de frente con el Código de Conducta de 2006 de la UE.

En lo que respecta a las Cooperativas consideramos que estas obligaciones de documentación al no ser aplicables en operaciones internas no tendrán obligatoriedad de establecerlas, es más, ni siquiera en el seno del grupo cooperativo cuando éste no trascienda al ámbito internacional.

5.2. Aspectos específicos de las operaciones vinculadas: especial consideración del ámbito subjetivo

En el ámbito de las operaciones vinculadas hay una serie de aspectos que exigen concreción, como serían los métodos de valoración, ajustes, obligaciones de documentación, infracciones y sanciones, y de forma muy especial el ámbito subjetivo para su aplicación. Pues bien, entre ellos centramos nuestra atención en el ámbito subjetivo al objeto de delimitar su afectación en el seno de las entidades cooperativas²⁸.

En una operación vinculada el elemento subjetivo está integrado por la relación de sujetos que realizan la operación. En el art. 16.3 del TRLIS se establecen qué relaciones entre los sujetos van a constituir operaciones vinculadas. En su redacción, y en lo que se refiere a la esfera cooperativa no encontramos más que una referencia, que es aquella relativa a las cooperativas pertenecientes a un mismo grupo. Sin embargo, según establece el art. 15 de la Ley 20/1990 existe también la obligación de valorar a mercado las operaciones realizadas entre una cooperativa y sus socios en el marco de su objeto o fin social, salvo los casos recogidos en esta Ley en su art. 15.3.

Por tanto, de entrada nos encontramos con una matización importante que hacer: el art. 16.3 del TRLIS en la taxativa enumeración que realiza de los supuestos de vinculación no incluye el supuesto de relación entre la cooperativa y los socios en el marco de su objeto o fin social, ni siquiera las relaciones entre una cooperativa y sus socios fuera de este ámbito. Consideramos que este hecho es de vital trascendencia, puesto que sí se ha incluido expresamente el supuesto de la relación entre una entidad y sus socios o partícipes y el de una entidad con sus administradores.

En efecto, la Ley 20/1990, en su art. 15.1 señala la forma en que habrán de valorarse las operaciones cooperativizadas: *«las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales,*

²⁸ Sobre el resto de aspectos, véase CRUZ PADIAL, I.: «Régimen tributario diferencial de las cooperativas: operaciones vinculadas», III Congreso Internacional de Investigación en Economía Social de CIRIEC, Valladolid, 2011.

se computarán por su valor de mercado». De este modo, se concluye que se trata de una regla a aplicar a la relación entre socio cooperativista y cooperativa, que resulta ser una excepción con respecto a la regla general del art. 16.3 TRLIS, no resultando necesario ningún porcentaje para entender que existe un supuesto de vinculación entre socio cooperativista y cooperativa.

Asimismo, puede resultar extraño a la naturaleza mutua de las cooperativas la obligación de aplicar el valor de mercado, sólo evitable para cierto tipo de cooperativas, mediante la excepción prevista en el último párrafo del art. 15 de la LRFC, para las cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios. El propósito del párrafo referido es exceptuar a este tipo de cooperativas de la valoración de mercado, permitiéndoles la valoración a precios reales, pero poniendo un límite mínimo para evitar que se tomen como reales precios inferiores al coste efectivo de la operación. Esto constituye una vía de escape para el sentido común, ya que permite en muchas ocasiones la inaplicación del precepto que obliga al valor de mercado del párrafo primero del artículo 15 de la Ley 20/1990²⁹.

En definitiva si, con carácter general, se establece un grado mínimo de vinculación como requisito necesario para entender que las partes son vinculadas y, por tanto, las operaciones realizadas entre las mismas pueden dar lugar a precios de transferencia alterados, ¿por qué no se exige dicho mínimo en el caso de la relación existente entre socios cooperativistas y las cooperativas? Si se ha entendido que había que delimitar el supuesto del art. 16.3 para evitar que la aplicación del valor de mercado resultara desorbitada ante este supuesto de vinculación, parece que la misma regla se podría haber aplicado en el caso de las relaciones entre socios cooperativistas y las cooperativas en atención a su objeto social. Sin embargo no se ha hecho, ¿no será porque se ha entendido que esta relación ya estaba regulada de forma diferente y suficientemente gravada?

²⁹ En esta excepción pueden haber multitud de tipos de cooperativas, puesto que realizar servicios o suministros a los socios es una de las finalidades básicas en muchas de ellas. Así, en una cooperativa de transporte su propia Ley sustantiva de Cooperativas (Ley 27/1999) señala que realizan servicios y suministros a sus socios. De esta forma resultará aplicable la regla de valoración prevista en el apartado 3 del art. 15 de la Ley 20/1990 y, por este motivo, las operaciones de servicios y suministros realizadas por las cooperativas de transporte a sus socios, siempre que se realicen en el desarrollo de sus fines específicos, se valorarán al precio que efectivamente se hubiesen realizado, cuando este valor no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluido en este coste la parte correspondiente de los gastos generales de la cooperativa.

6. A modo de síntesis

Analizada la incidencia que se produce en la normativa contable y en la problemática que ocasiona la actual casuística de operaciones vinculadas, procede determinar en qué medida la adopción de la BICCIS contribuirá a la mejora de estas cuestiones.

En este sentido, y a grandes rasgos, vamos a enumerar aquellos aspectos que resultarían relevantes y mejorarían con la adopción de la BICCIS. Lo haremos en términos generales y de forma específica en las cooperativas.

Centrando la cuestión en las normas contables, en principio, podemos aducir que en la NIC 24, la que establece que partes son vinculadas, en ningún caso se incluyen a los socios de empresa, en ese sentido, ninguno de los socios de cooperativa atendiendo a la regla «un hombre un voto» ejerce un control de forma individual. La propia NIC establece, cuando considera las posibles relaciones entre partes vinculadas, que ha de prestarse atención al fondo económico y no sólo a la forma legal, en sintonía con lo establecido en el PGC.

En las cooperativas, por su singularidad, las transacciones entre socios y cooperativa ocurren al margen del mercado, por ello puede resultar relevante divulgar la información sobre dichas transacciones de forma que permitan una adecuada interpretación de los estados financieros, ya que tienen efectos sobre la posición financiera y los resultados, por lo que se justifica dicha información; igual ocurre con los casos de dependencia económica (NIC 24.11) que, no siendo partes vinculadas, es relevante la información para el usuario.

Dar información relevante, de las transacciones socio-cooperativa, para lograr una adecuada comprensión de los estados financieros, no significa que no haya que ser cuidadosos para que esta revelación no afecte a la sensibilidad cooperativa, por la ventaja competitiva que supondría para las empresas competidoras que no revelan este tipo de información.

En este sentido, en nuestro país no podemos hacer extensible a las operaciones entre socio y cooperativa, la norma de valoración 21 de nuestro PGC, ya que dicha norma se aplica sólo a determinadas operaciones vinculadas, como son las operaciones entre empresas del grupo.

Con los actuales términos de la propuesta de Directiva sobre BICCIS, nos encontraríamos con que prescindiríamos de las engorrosas correcciones que las operaciones vinculadas generan en la actualidad, incluso las concernientes a la subcapitalización, todo ello, por obra y gracia de la consolidación.

Este hecho resulta trascendente en la esfera tributaria puesto que simplificaría mucho la problemática existente por las operaciones vinculadas y

sus criterios de valoración a nivel transfronterizo, ya que en la actualidad es uno de los puntos más conflictivos en la tributación internacional.

Asimismo, nos encontramos con que se frustran las maniobras de desviación artificial de beneficios; sin embargo, no limita la opciones de planificación fiscal internacional, para los grupos multinacionales que rebasen el ámbito europeo, puesto que el sistema BICCIS no abarca la vertiente extra Unión Europea, por lo que quedan fuera del ámbito de esta norma (inmunes) los desplazamientos artificiales de beneficios hacia entidades de baja tributación, ahora bien, es evidente que sin perjuicio de que puedan ser objeto de las normas anti-abuso.

Por las consideraciones expuestas, es por lo que si acaba promulgándose la BICCIS en los términos contenidos en la propuesta, se podría aprovechar su implantación para alcanzar una base imponible única cooperativa, al margen de la especificidad que se requiera, esto permitiría incluso consolidar con otras formas societarias.

La ventaja cooperativa tiene que estar en su finalidad, es decir, en función de la ventaja social que supone la actividad que realiza, por ello puede tener tipo impositivo distinto, pero no necesariamente base imponible distinta. A ello contribuiría significativamente la implantación de la BICCIS, eliminando situaciones de posibles vinculaciones e introduciendo simplificación de la norma, en todos sus ámbitos.

Conseguir una simplificación de las normas hará que la información de operaciones con socios cooperativos sea sólo información descriptiva, no de carácter cuantitativo, en aras de una neutralidad en relación con el resto de entidades, y en sintonía con lo propugnado por el Acta de Mercado Único.

En síntesis, podría decirse que la esperada pronta adopción de la BICCIS, es reconocida como un factor decisivo en el Acta del Mercado Único, para un avance eficaz en la Unión Europea, y al mismo tiempo como un impulso relevante para la Economía Social, y por ende de las Cooperativas; a todo ello hay que unir de forma esencial, para lograrlo, la adecuada adaptación y simplificación de las normas contables a nivel europeo.

La posible adopción de la Directiva sobre BICCIS plantea, a nivel comunitario, el problema de la unanimidad fiscal, por ello, si no se consiguiera su implantación a corto plazo, podría optarse por que lo hicieran aquellos países que quisieran y permitir su utilización entre ellos. Esto, no obstante, hay que reconocer que presentará problemas de ajuste con aquellos países que no adoptaran la BICCIS.