

## **LA APLICACION DEL ART. 16.3º DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 11 de octubre de 1994**

Carlos Lete Achirica  
Área de Derecho Financiero  
Universidade de Santiago de Compostela

### **I. INTRODUCCIÓN**

La Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictó Sentencia el 11 de octubre de 1994 de la que fue ponente la Ilma. Sra. Dª María Dolores de Alba Romero, en la que revocó la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 1990, estimando el recurso de apelación del recurrente.

Los *fundamentos de derecho* de dicha Sentencia son los siguientes:

**PRIMERO.-** Constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo, determinar si es o no conforme a Derecho la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 1990, por la que se estima parcialmente el recurso de alzada interpuesto por el hoy recurrente, «MAR, S.A.», contra la Resolución del Tribunal Provincial de Pontevedra de 3 de diciembre de 1986 que, por su parte, en el expediente de reclamación 3183/1985 sobre liquidación Impuesto de Sociedades, ejercicio 1981, había estimado en parte la liquidación citada.

Los hechos que dieron lugar a los actos referidos anteriormente, se iniciaron con un Acta de la Inspección de Hacienda de Vigo, levantada el día 23 de julio de 1985, en la que se manifestaba entre otras cosas lo siguiente:

2.1. Que el sujeto pasivo presentó la declaración por el concepto impositivo

y período referido, con un beneficio de 128.366.631 ptas., una base liquidable de 14.791.907 ptas. y cantidad líquida a ingresar de 4.331.319 ptas. 2.2. Que durante el ejercicio «MAR, S.A.» tuvo prestadas cantidades dinerarias a la empresa «Cordelerías MAR, S.A.» siendo el saldo medio ponderado de tal préstamo la cantidad de 124.916.666 ptas. 2.3. Que «Cordelerías MAR, S.A.» no pagó a «MAR, S.A.», según su contabilidad, intereses en razón del préstamo referido. 2.4. Que en el ejercicio comprobado las dos empresas tenían 9 consejeros comunes. 2.5. Que debe aplicarse la regla de valoración prevista en el art. 16 de la Ley del Impuesto de Sociedades para las operaciones vinculadas, entendiéndose que el precio medio en el mercado del dinero para supuestos similares y en el año 1981 era del 20%, por lo que procedía incrementar la base imponible en la cantidad de 24.983.333 ptas. y 2.6. Que también se incrementa en 3.751.473 ptas., correspondientes a pérdidas declaradas en 1980 y objeto de compensación en acta levantada en esta fecha.

Todo ello produce la propuesta de liquidación siguiente: Cuota: 9.482.486 ptas.; Intereses de demora: 2.271.055 ptas.; Sanción: 4.741.243 ptas.; Deuda Tributaria: 16.484.784 pesetas.

**SEGUNDO.-** Las pretensiones de la parte actora, de que sea anulado el acuerdo impugnado se fundamentan en la afirmación de que no es aplicable al caso el art. 16.3º de la Ley 61/1978, que sirvió a la Administración demandada para la liquidación impugnada, la base en que es preciso coordinar ese art. con el 3.3 del mismo texto legal, que debe aplicarse prioritariamente porque el art. 16.3 se refiere sólo a operaciones mercantiles que constituyan el objeto de la explotación económica de la Sociedad; porque aun cuando se entendiera otra cosa, el art. 16 se titula «valoración de ingresos y gastos» mientras que el 3.3 es una norma de presunción de ingresos, y porque aplicar el 16.3 conduciría a absurdos como, por ejemplo, en los anticipos de clientes y los anticipos a proveedores que no devengan intereses, cuando se producen antes de la entrada de la cosa o de la prestación del servicio.

Las alegaciones de la parte demandante sobre la, a su juicio, improcedente aplicación del art. 16.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, continúan diciendo que aun siendo cierto que el expediente de Reconversión de «Cordelerías MAR, S.A.», fue aprobado el 28 de julio de 1982, no es menos

cierto que el sector textil estaba en situación de reconversión desde mucho antes, habiendo comenzado la empresa su específico proceso de reconversión industrial a comienzo de 1980 y, por último, que el art. 16.3 de la Ley 61/1978, constituye una presunción *iuris tantum*, al no prohibir expresamente la prueba en contrario, de acuerdo con el art. 118.1 de la Ley General Tributaria.

**TERCERO.-** Sobre la referida primera pretensión de la parte demandante, el representante de la Administración demandada, alega que del art. 16.3 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, se desprende que si una Sociedad matriz otorga un préstamo a una Sociedad filial por tratarse de sociedades vinculadas, hay que presumir que el préstamo es en condiciones normales de mercado, a unos tipos de interés que sean también los de mercado.

Que el art. 3.3 de la Ley establece una *presunción iuris tantum*, mientras el art. 16.3 lo que establece es una *presunción iuris et de iure*; que éste prevalece sobre aquél por ser un precepto especial para operaciones entre sociedades vinculadas, mientras aquél es una norma de carácter general para toda clase de sujetos pasivos, y que está acreditado en las actuaciones que el plan de Reconversión de la sociedad filial de la recurrente, en cuya virtud asumió el deber de no cobrar el interés es de 1982, mientras que el hecho imponible es de 1981.

**CUARTO.-** No se trata en el caso de autos, de discutir la aplicación del art. 3.3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades que, a efectos de delimitar los presupuestos que configuran el hecho imponible en dicho Impuesto, establece la presunción *iuris tantum* de que las prestaciones de trabajo personal y las de bienes en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas, porque cae por su propio peso, que si no se hubiera realizado en el caso de este recurso contencioso-administrativo, el hecho imponible, no hubiera tenido lugar el nacimiento de la obligación tributaria discutida.

De lo que se trata es de aclarar si para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades liquidado en la Sociedad actora por el ejercicio de 1981, se dan o no las circunstancias que permite la aplicación del art.

16.3 de la Ley 61/1978, a efectos de la valoración de los ingresos que intervinieron en la configuración de la base imponible en cuestión, y siendo en todo momento admitido por la parte demandante la vinculación existente entre «MAR, S.A.» y «Cordelerías MAR, S.A.»; la lista de consejeros comunes de ambas sociedades y la cuantía del saldo medio del préstamo, es irrefutable que en el caso de autos, por tanto, es aplicable la excepción a la regla general establecida en el núm. 1 del art. 16 de la Ley 27 diciembre 1978, del Impuesto sobre Sociedades, para valorar los ingresos y los gastos computables para determinar la base imponible del Impuesto, pues la circunstancia que tiene que darse para ello según el repetido art. 16.3 de la Ley 61/1978, es únicamente que «se trate de operaciones entre Sociedades vinculadas», y aún es más, dicho precepto hay que aplicarlo en todo caso, de acuerdo con el siguiente número 4.c) del mismo, cuando como en el caso de autos, se trata de operaciones entre dos Sociedades, en las cuales los mismos socios ejerzan en ambas Sociedades funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión, siendo los mismos en «MAR, S.A.» y «Cordelerías MAR, S.A.», el Presidente, el Secretario, seis Vocales y el Director General.

No cabe, como pretende la parte demandante, objetar a la aplicación del art. 16.3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que este precepto se refiere sólo a operaciones mercantiles que constituyen el objeto de la explotación económica de la Sociedad, porque ello supone introducir un condicionamiento no contemplado por la Ley; ni tampoco que «si no hay ingreso, no puede haber valoración», porque esta afirmación de la Sociedad actora, supone tanto como negar la existencia de la misma presunción prevista por la Ley, y menos aún si cabe, es admisible que la parte demandante entienda que en el caso de autos existe aplicación con «carácter expansivo» del repetido art. 16.3 de la Ley 61/1978 (lo que taxativamente prohíbe el art. 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963), porque de los términos estrictos del controvertido precepto del Impuesto sobre Sociedades, se deriva que en el caso de autos es irrefutable la procedencia de su aplicación, y lo que precisamente supondría rebasar la aplicación estricta del mismo, sería aplicarlo en «todas las situaciones económicas excepcionales» como ocurriría según uno de los ejemplos puestos por la parte demandante.

**QUINTO.-** Que «Cordelerías MAR, S.A.», se encontraba en situación de reconversión industrial, sin entrar en mayores disquisiciones, sobre esta

alegación de la parte demandante, tampoco puede enervar la procedencia de aplicación en el caso de autos, la presunción de intereses que dieron origen a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades impugnada, porque la aplicación de lo dispuesto en el art. 16.3 de la Ley 27 diciembre 1978 y consecuentemente dicha liquidación, corresponden al ejercicio 1981, y como expresamente reconoce la Sociedad actora, el expediente de Reconversión de «Cordelerías MAR, S.A.», no fue aprobado hasta el 28 de julio de 1982, lo que como dice el Abogado del Estado, deja fuera de lugar, que la recurrente diga que por su cuenta la Sociedad matriz ya comenzó a aplicar las medidas de la reconversión anteriormente, ya que ni siquiera había realizado ningún contrato por el cual se obligara a no cobrar intereses.

**SEXTO.-** El art. 22 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, al establecer cómo debe ser realizada la imputación temporal de los ingresos computables para hallar la base imponible del Impuesto, es claro y taxativo, al decir en su núm. 1, que lo serán al período en que se hubiesen devengado, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros; siendo, de acuerdo con el anterior art. 21.2, el último día del período impositivo, cuando se devenga el Impuesto de Sociedades.

Pretendido por la parte demandante, que se anule la liquidación impugnada «por entender que el ingreso presunto ha de imputarse temporalmente al año de devolución del préstamo o cobro material de los intereses (criterio de caja)», funda esta pretensión en el núm. 4., del mismo art. 22 de la Ley 61/1978, según el cual «En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado los rendimientos se entenderán obtenidos proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes», deduciendo que la operación realizada con «Cordelerías MAR, S.A.», es una operación con precio aplazado, y reforzando este criterio con el comentario de un autor según el cual «la aplicación del criterio de devengo podría provocar dificultades de tesorería»...cuando no se ha recuperado el coste de lo vendido.

Basta con el contenido de esta alegación de la Sociedad actora para rechazar la indicada pretensión de la misma, en el caso de este recurso contencioso-administrativo porque, aparte de que aquí no se vendió nada, la aplicación del criterio de devengo a unos ingresos derivados de la presunción establecida por el art. 16.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no puede

provocar dificultades de tesorería, sencillamente, porque establecida la presunción legal, no cabe pensar que, al acordar las Sociedades vinculadas la operación de préstamo, la Sociedad matriz no haya previsto el pago del impuesto derivado de la misma, máxime, si como parece ha ocurrido en este caso, realmente no existió ningún cobro material de intereses.

**SEPTIMO.-** Pretende también la parte demandante, que se anule la liquidación impugnada «por no estar probado que el tipo del interés normal de mercado era el 16,61 %, y alega para ello que no tiene sentido que una operación que en buena lógica correspondería al «Banco de Crédito Industrial» y no al grupo «MAR, S.A.», para el que sería mucho más rentable que «Cordelerías MAR, S.A.» obtuviese como todas las demás empresas del sector con plan aprobado como reconversión industrial, una financiación blanda del «Banco de Crédito Industrial» y con ese importe devolviese el préstamo anticipado por el grupo «MAR», y alega sobre esta pretensión el Abogado del Estado, que frente a los cálculos, ponderados y justificados por la Administración demandada, la sociedad actora no aporta ningún dato o prueba que demuestre la corrección (debió decir la incorrección) del tipo normal de mercado fijado por aquella.

No cabe duda que de conformidad con el artículo tan citado, 16.3 de la Ley 61/1978, es ineludible que el tipo de interés aplicable es el que sería acordado en condiciones normales de mercado entre Sociedades independientes, es decir no vinculadas como las del caso de autos, y es cierto que la Sociedad actora no prueba que ese tipo normal de mercado sea distinto del ponderado y justificado por la Administración, prueba que le incumbía de conformidad con el art. 114.1 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, pero hay que admitir que en el caso de la Sociedad demandante, en el que «Cordelerías MAR, S.A.», comenzó su específico proceso de reconversión el 26 de marzo de 1980, y lo culminó con la aprobación del correspondiente expediente el 28 de julio de 1982, mientras la Administración tributaria, hasta el 23 de julio de 1985, no incoó el acta de inspección origen de la liquidación impugnada, cuando de lo que se trataba era de comprobar el ejercicio económico de 1981, razones de equidad aconsejan que la Sala decida que, en el caso de este recurso contencioso-administrativo, el tipo que debe ser aplicado es el 8 por 100, equivalente al tipo de interés básico del «Banco de España».

**OCTAVO.-** Con arreglo a los arts. 131 y concordantes de la Ley jurisdiccional, no concurren circunstancias para una expresa imposición de costas.

**FALLAMOS:**

En atención a lo expuesto la Sala ha decidido:

- 1º Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador...en nombre y representación de «MAR, S.A.», contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 enero 1990, referente al Impuesto sobre Sociedades.
- 2º Anular la liquidación impugnada, para que, sin sanción ni intereses de demora, sea practicada otra en su lugar, partiendo del tipo de interés del 8 por 100.
- 3º No hacer especial pronunciamiento, sobre las costas del procedimiento.

Así, por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitida en su momento a la oficina de origen, a los efectos legales, junto con el expediente -en su caso- lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

## **II. COMENTARIO**

Tras exponerse los hechos del caso, en el fundamento 1º de la Sentencia objeto de este comentario, el fundamento 2º expone la pretensión básica de la parte actora, según la cual el art. 16.3º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (L.I.S.) debe coordinarse en su aplicación con el art. 3.3º de la misma norma. Desde este punto de vista, el art. 3.3º de la L.I.S., al declarar que «las prestaciones de trabajo personal y las de bienes en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas salvo prueba en contrario», sería la norma de aplicación general. Mientras, el art. 16.3º sería aplicable como norma de carácter especial, cuando se tratase sólo de operaciones mercantiles que constituyan el objeto de la explotación económica de la sociedad.

Este último precepto, constituye un regla especial de valoración de los ingresos y gastos del sujeto pasivo. Así, establece que: «No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de operaciones entre sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Cuando la Administración deba proceder, fuera del plazo voluntario de declaración, a ajustar la valoración de las operaciones entre sociedades vinculadas, el ajuste no podrá suponer minoración de ingresos ni incremento de gastos o de costes para ninguna de las partes» (1).

La razón de ser de esta norma, está constituida por la necesidad de hacer frente a los denominados «precios de transferencia». Precios, que serían los pactados por sociedades vinculadas al efectuar transacciones entre sí, y que no se corresponden a los habituales de mercado entre partes independientes para operaciones similares (2). Como reacción, el legislador proclama el principio de valoración de las operaciones mencionadas «de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes». Es decir, el denominado internacionalmente principio del «arm's length» (3). Se ha llegado a afirmar,

- 
- (1) El apartado 1º del art. 16 de la L.I.S., contiene el criterio general de valoración de ingresos y gastos, señalando que «los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la sociedad con las especialidades y excepciones previstas en la presente Ley y demás normas de naturaleza tributaria».
  - (2) ESEVERRI MARTINEZ define los precios de transferencia como «precios planificados según la estrategia vigente del grupo de empresas de que se trate» (*Presunciones legales y Derecho tributario*, Madrid, 1995, p. 91). De forma más completa, COMBARROS VILLANUEVA opina que los precios de transferencia son «traslaciones de beneficios entre sociedades vinculadas o entre sociedades y sus socios bajo la capa de contratos en los que las contraprestaciones difieren normalmente de las que serían acordadas en una situación de independencia» (*Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, 1988, p. 19). Para un estudio de los precios de transferencia en la doctrina tributaria internacional, por todos vid. PICCIOTTO, *International Business Taxation*, London, 1992, pp. 171 y ss.
  - (3) Cfr. el art. 9.1º del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, para evitar la doble imposición en los Impuestos sobre la renta y el patrimonio. Un estudio minucioso de dicho Modelo de Convenio se contiene en la obra de BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, London, 2ª ed., 1994. En Derecho español, vid. ZORNOZA PEREZ, «Determinación de los precios de transferencia en ausencia de precios de mercado comparables», en *Crónica Tributaria*, nº 67 (1993), pp. 123-126.

que dicho principio es «el principio básico que rige las relaciones fiscales entre entidades de grupos internacionales» (4). No obstante, esta última afirmación tiene que ser matizada, puesto que la regla de valoración del art. 16.3º de la L.I.S. es aplicable a todas las operaciones que efectúen las sociedades vinculadas, con independencia de si se trata de sociedades residentes o no residentes en territorio español (5).

Señaladas estas premisas, carece de sentido la comparación entre los arts. 3.3º de la L.I.S. y 16.3º de la misma norma, puesto que su operatividad y razón de ser son distintas. El art. 3.3º contiene una verdadera presunción *iuris tantum*, como acertadamente manifiesta la Ponente en el fundamento tercero, cuyo objetivo es liberar a la Administración de la carga de probar que una determinada entrega de bienes o prestación ha sido retribuida, y cuyo fundamento se encuentra en el carácter retribuido de las relaciones mercantiles. Por el contrario, en el supuesto al que se dirige el art. 16.3º de la L.I.S., hay una operación realizada a un precio registrado en contabilidad, y sin embargo, al constituir una verdadera traslación de bases imponibles entre partes vinculadas, la Administración tributaria ordena la oportuna corrección. Corrección a efectuar con referencia al precio de mercado para transacciones similares, operando este supuesto precio de mercado como guía tanto para la Administración como para los contribuyentes (6).

El problema se plantea, porque si bien la Ponente rechaza la contraposición entre los arts. 3.3º y 16.3º de la L.I.S., a efectos del caso objeto de litigio, llega a afirmar que el art. 16.3º establece una presunción *iuris et de iure* (fundamento tercero) (7). En mi opinión, esta última afirmación carece

---

(4) Vid. HAMAËKERS, «The arm's length principle and the role of comparables», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, nº 12 (1992), p. 602. Para este autor, la base del principio del «arm's length» se encuentra en el principio de neutralidad de un sistema fiscal, según el cual, las cargas fiscales deben establecerse con independencia de las decisiones o de las acciones llevadas a cabo por los contribuyentes.

(5) Cfr. art. 16.4º de la L.I.S. Sin embargo, algunos autores han manifestado que, el régimen jurídico aplicable a las operaciones entre sociedades vinculadas, sólo debería ser de aplicación respecto de las transacciones realizadas fuera del ámbito de una misma soberanía fiscal (vid. BANACLOCHE-PALAO, «Operaciones vinculadas», en *Impuestos*, nº 1 (1994), p. 42).

(6) Vid. SANZ GADEA, *Impuesto sobre Sociedades*, tomo I, 3ª ed., Madrid, p. 139.

(7) También se reitera la afirmación de que el art. 16.3º de la L.I.S. contiene una presunción, en el fundamento 6º de la Sentencia comentada.

de virtualidad, y se encuentra en contradicción con el régimen de valoración de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades. El antes citado apartado 3º del art. 16 de la L.I.S., no contiene ninguna previsión de actuaciones probatorias a realizar por el sujeto pasivo. Tampoco contiene dos afirmaciones enlazadas entre sí, de las que una de ellas sea la afirmación base y la otra la afirmación consecuencia de la primera, requisitos éstos característicos de las *presunciones iuris et de iure* (8). Se trata, por el contrario, de una norma de valoración imperativa aplicable a cierta clase de operaciones. Este sentido imperativo, se manifiesta en el hecho de que la Administración tributaria podría proceder a ajustar la valoración que de las operaciones realizadas efectuaron los sujetos pasivos. En este caso, no tiene sentido la alegación según la cual las operaciones en cuestión se realizaron a los precios señalados en las contabilidades de las sociedades respectivas, puesto que al ser dichos precios notoriamente superiores o inferiores a los que se estipulan en transacciones similares entre partes independientes, permiten a la Administración ajustar sus valoraciones *ex art. 16.3º* de la L.I.S. (9).

En el fundamento 4º, se defiende la aplicación del art. 16.3º de la L.I.S. cuando concurra el supuesto de hecho previsto en dicha norma: operaciones entre sociedades vinculadas efectuadas a precios diferentes de los que serían «acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes». Por tanto, será necesario, como primer paso, que concurra alguno de los supuestos de vinculación societaria previstos por el propio legislador al regular las operaciones entre sociedades vinculadas. En el caso de autos, la operación a valorar es un préstamo estipulado entre dos sociedades en las que coinciden como socios nueve miembros de sus respectivos órganos de administración (10). Esta circunstancia, evidentemente, permite invocar el apartado 4º del art. 16, lugar donde se enumeran las operaciones a las que

---

(8) Vid. LETE DEL RIO, *Derecho de obligaciones*, vol. I, 3ª ed., Madrid, 1995, p. 204.

(9) Vid. CLAVIJO HERNANDEZ, en V.V.A.A., *Curso de Derecho tributario*, 10ª ed., Madrid, 1994, p. 285.

(10) El apartado 5º del art. 16 de la L.I.S. declara que «a los efectos de lo dispuesto en los dos apartados anteriores se entenderá que existe vinculación entre dos sociedades cuando participen directa o indirectamente, al menos en el 25 por 100, en el capital social de otra o cuando sin mediar esta circunstancia, una sociedad ejerza en otra, funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión. También se entenderá que existe vinculación entre aquellas sociedades que pertenezcan a un mismo Grupo de Sociedades en los términos definidos en la legislación mercantil».

«se aplicará en todo caso» el criterio de valoración establecido en el apartado 3º del mismo precepto. Concretamente, la letra c) del art. 16.4º de la L.I.S. considera aplicable la regla especial de valoración de las operaciones entre sociedades vinculadas, «a las operaciones entre dos sociedades en las cuales los mismos socios, sus cónyuges, descendientes, ascendientes o hermanos posean, al menos, el 25 por 100 de sus capitales, o cuando dichas personas ejerzan en ambas sociedades funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión». El segundo inciso de este precepto, permite incluir en el régimen de valoración contenido en los apartados 3º, 4º y 5º del art. 16 de la L.I.S. al caso de autos.

Si se relaciona el precepto transcrito, con los supuestos de vinculación que especifica el apartado siguiente del art. 16 de la L.I.S., se deduce que el ejercicio por una sociedad en otra de «funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión», permite calificar como tal supuesto de vinculación las operaciones que realicen dos sociedades diferentes que cuenten con socios comunes, aún cuando dichas sociedades no pertenezcan a un mismo grupo de sociedades.

De todas maneras, el supuesto de vinculación societaria representado por la realización de funciones «que impliquen el ejercicio del poder de decisión», no es el más preciso posible. El legislador no lo concreta, en cuanto no establece los casos en los que pueda entenderse que concurre tal supuesto de hecho (11).

La alegación por la parte recurrente, de que no procedería la aplicación del art. 16.3º de la L.I.S., en cuanto que este precepto sólo se refiere a operaciones mercantiles que constituyen el objeto de la explotación económica de la sociedad, resulta como destaca la Ponente (fundamento 4º) fuera de lugar. Esto, porque del contenido del tantas veces citado art. 16.3º de la L.I.S., no se deduce tal requisito. La regulación de las operaciones entre sociedades

---

(11) SANZ GADEA considera poco preciso el segundo supuesto de vinculación societaria contenido en el art. 16.5º de la L.I.S. (ob. cit., tomo I, p. 309).

Tampoco la legislación mercantil es de gran ayuda al respecto, puesto que la normativa societaria no utiliza la expresión «ejercicio del poder de decisión», sino que recurre al concepto de «influencia dominante» de una sociedad en otra. A este respecto, cfr. art. 87 de la L.S.A.

vinculadas, parte de la existencia de vinculación intersocietaria en los términos definidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Por este motivo, dicha vinculación tendrá que ser probada como requisito previo a la aplicación del criterio especial de valoración respecto de las sociedades en cuestión. Sin olvidar, que también resultará necesario comprobar que las operaciones realizadas entre las sociedades vinculadas lo han sido por precio inferior al de mercado, para transacciones similares. De este modo, la Administración tributaria estará legitimada para efectuar los correspondientes ajustes de la base imponible del sujeto pasivo, cuando se pretenda realizar el traslado de bases imponibles, a través de la utilización de precios disconformes a los habituales de mercado para operaciones similares.

El objeto social, mencionado por la parte actora como requisito de la aplicación del art. 16.3º de la L.I.S. tiene trascendencia en el ámbito societario a los efectos de identificar el género de actividades a las que se dedican las sociedades mercantiles, siendo especialmente riguroso el criterio legal en las sociedades anónimas y en las de responsabilidad limitada. Así, el art. 9.b) de la L.S.A. exige que los estatutos sociales contengan «el objeto social, determinando las actividades que lo integran». Expresión ésta, reproducida literalmente por el art. 13.b) de la L.S.R.L. (12). Por el contrario, no se contiene ninguna referencia a los objetos sociales de las sociedades vinculadas que realicen operaciones entre sí en la regulación de tal clase de operaciones.

Por último, en lo que se refiere a la imputación temporal de los ingresos computables, resulta necesario recordar la vigencia en el Impuesto sobre Sociedades del principio del devengo. Este, se encuentra reconocido en el art. 22.Uno de la L.I.S., que establece que «los ingresos y gastos que componen la base del impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producidos los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos». Es mencionado este precepto por la Ponente, aunque no lo califica como tal principio del devengo, expresión reconocida mayoritariamente por la doctrina (13). Frente al criterio del

---

(12) El art. 117.1º del R.R.M. establece que «el objeto social se hará constar en los estatutos por medio de la determinación precisa y sumaria de las actividades que lo integren». En su apartado 3º declara que, «en ningún caso podrá incluirse como parte del objeto social la realización de cualesquiera otras actividades de lícito comercio ni expresarse expresiones de análogo significado».

(13) Vid. SANZ GADEA, ob. cit., tomo II, p. 789 y ss.; GONZALEZ POVEDA, *Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, 1988, pp. 399 y ss.; NAVAS VAZQUEZ, en V.V.A.A., *Manual del sistema tributario español*, 3ª ed., Madrid, 1995, pp. 254 y ss.

apartado primero del art. 22, se establece una regla especial, como para otras operaciones, en el caso de que se trate de operaciones a plazo. En este caso (14), la sociedad puede optar por imputar los ingresos a medida que se efectúen los cobros (principio de caja), o bien en el momento de nacimiento del derecho (principio del devengo). No obstante, esta alternativa concedida al sujeto pasivo exige la concurrencia del supuesto de hecho previsto para su aplicación, es decir, que se trate de operaciones a plazos en los términos señalados legalmente. Resulta cierta, desde esta perspectiva, la afirmación de la Ponente de que en el caso de autos «no se vendió nada», sino que se pactó un préstamo sin interés entre dos sociedades vinculadas. Sin embargo, en mi opinión, hubiera resultado más acertado referir la negativa anterior al art. 89 del R.I.S., precepto que concreta los supuestos de «operaciones a plazos». En particular, se refiere como tales operaciones a las ventas, a las ejecuciones de obra, o incluso a los contratos de arrendamiento financiero, pero no a los préstamos de cantidad dineraria (15). Estos tienen expresión en el R.I.S. como gastos financieros, cuando producen intereses a favor del prestamista (16).

---

(14) El art. 22.Cuatro de la L.I.S. establece que «en el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado los rendimientos se entenderán obtenidos proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que la Sociedad decida imputarlos al momento del nacimiento del derecho».

(15) Los dos primeros apartados del art. 89 del R.I.S., declaran literalmente que: «A los efectos de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo anterior, se considerarán como operaciones a plazos o con pago aplazado aquellas ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último plazo sea superior al año. Los importes percibidos con anterioridad a la entrega del bien o servicio tendrán el carácter de anticipo hasta que ésta se realice.

También será de aplicación lo dispuesto en el apartado 4 del artículo anterior a los casos de arrendamiento, arrendamiento financiero y de colocación de capitales, cuando los ingresos o gastos correspondientes se hagan efectivos en uno o varios plazos y la duración del contrato sea superior al año».

(16) Cfr. art. 109 del R.I.S.