

Los fondos operativos en la Organización Común de Mercados de Frutas y Hortalizas. Repercusiones tributarias y en la información económico-financiera de la empresa y socios

RICARDO J. SERVER IZQUIERDO (*)

M.^a DEL MAR MARÍN SÁNCHEZ (**)

1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS

El Reglamento (CE) 2200/1996 del Consejo procedió a reformar la Organización Común de Mercados de Frutas y Hortalizas e introdujo en la normativa comunitaria la figura de los Fondos Operativos, que constituye el más importante instrumento financiero de ayuda que la Unión Europea articula para las organizaciones de productores de frutas y hortalizas, junto a las ayudas que concede con motivo de su constitución y funcionamiento administrativo.

Esta reglamentación, al ser aplicable de forma directa en todos y cada uno de los países integrantes de la Unión Europea, adolece de imprecisiones conceptuales lógicas si tenemos presente la diversidad y la heterogeneidad de las normativas contables y fiscales vigentes en cada uno de ellos. En consecuencia, la interpretación de los Fondos Operativos se convierte en una cuestión de la máxima importancia no sólo para las Organizaciones de Productores, sino también para las Administraciones implicadas.

Hasta la fecha no han sido establecidos por las autoridades nacionales competentes los criterios a emplear en el tratamiento jurídico-mercantil y tributario de estos Fondos. Con ello se pueden llegar a generar situaciones de inseguridad jurídica y de arbitra-

(*) *Catedrático de Universidad.*

(**) *Titular de Escuela Universitaria. Departamento de Economía y Ciencias Sociales. Universidad Politécnica de Valencia.*

- Estudios Agrosociales y Pesqueros, n.º 194, 2002 (pp. 111-125).

riedad, ya que los agentes implicados desconocen las pautas a seguir.

Así, dada la problemática que se plantea el sector de Frutas y Hortalizas, es imprescindible estudiar la mejor adecuación de la normativa comunitaria sobre los Fondos Operativos a la legislación española vigente en el orden contable y sus repercusiones en el ámbito de la imposición sobre el beneficio.

Para ello, el objetivo de este trabajo se basa en estudiar, en primer lugar, qué son los Programas Operativos, los Fondos Operativos y cuáles pueden ser las alternativas contables que mejor recojan su naturaleza, respetando siempre nuestro ordenamiento mercantil; posteriormente, y basándonos en lo anterior, analizaremos las posibles repercusiones que, en el ámbito tributario, van a tener tanto desde el punto de vista de la Organización de Productores como desde la óptica del socio de la misma, ya sea persona física o persona jurídica, limitando nuestro estudio fundamentalmente a la imposición directa.

2. EL FONDO OPERATIVO REGULADO EN EL REGLAMENTO (CE) 2200/1996

2.1. Concepto de Programa y Fondo Operativo

Según el artículo 15 del Reglamento (CE) 2200/1996 del Consejo, por el que se establece la Organización Común de Mercados de Frutas y Hortalizas, las Organizaciones de Productores de Frutas y Hortalizas (OPFH) reconocidas por las autoridades competentes, pueden constituir un Fondo Operativo que se nutrirá a partes iguales con las contribuciones financieras efectivas de los productores asociados, fijadas en función de las cantidades o el valor de las frutas y hortalizas efectivamente comercializadas en el mercado, así como con la ayuda económica comunitaria. Su importe deberá ser destinado a:

- 1) Financiar las retiradas de productos del mercado. El requisito que se les exige a las OPFH es que las autoridades nacionales hayan aprobado un Programa Operativo donde se prevean dichas retiradas.
- 2) Financiar un Programa Operativo presentado por la OPFH a la Administración y aprobado por ella.

En este contexto, las OPFH que quieran disfrutar de la ayuda comunitaria deberán presentar ante las autoridades del Estado miembro competente un Programa Operativo, antes del 15 de septiembre del

año anterior al previsto para su aplicación, que contemple las acciones a desarrollar a lo largo de como mínimo 3 años y de 5 como máximo. La ayuda financiera tiene como límite máximo el 4,1 por ciento de la producción comercializada por la OPFH en el año en que se cursa la solicitud de aprobación del Programa Operativo. Por lo tanto, cuando la OPFH disponga de los datos definitivos y antes del 31 de enero del año en que comience su aplicación, deberá comunicarlo a la autoridad del Estado miembro para que éste proceda a la actualización del Fondo Operativo y lo comunique a la Comisión.

El Programa Operativo debe tener como principales objetivos, entre otros, asegurar la programación de la producción y su adaptación a la demanda, especialmente en lo que respecta a la cantidad y a la calidad, fomentar la concentración de la oferta y la puesta en el mercado de la producción de los miembros, reducir costes de producción y regularizar los precios de la misma, fomentar prácticas de cultivo y técnicas de producción y de gestión de los residuos respetuosas con el medio ambiente, la mejora de la calidad de los productos, el incremento de su valorización comercial, la promoción de los productos ante los consumidores, la creación de líneas de productos biológicos, el fomento de la producción integrada u otros métodos de producción que respeten el medio ambiente y la reducción de retiradas, etc.

Además, el Programa Operativo deberá recoger una previsión sobre el valor de los productos que podrán ser objeto de retirada en el período de un año, ajustándose a los límites establecidos normativamente.

2.2. Aportación comunitaria al Fondo Operativo

Los Programas Operativos pueden materializarse en inversiones en activos y también en gastos reales y necesarios para su ejecución. Por tanto, sus objetivos afectan al establecimiento de la OPFH y a su estructura, conceptos éstos que motivan el que el 50 por ciento del Fondo Operativo que es financiado por la Unión Europea deba identificarse contablemente como una subvención de capital, o, en el caso de que financie gastos de explotación o se vayan a practicar retiradas de productos, el registro se realice como subvención de explotación, es decir, como ingreso de explotación del ejercicio en que se concede.

La consideración de la ayuda como subvención está supeditada a la presentación de los justificantes de los gastos reales en los que se incurra a lo largo de un año natural derivados de la ejecución del

Programa Operativo, antes del 31 de enero del año siguiente. Sin estos justificantes la OPFH no podrá recibir la contribución comunitaria.

Por lo tanto la parte que financie activo fijo debe tratarse, a tenor de lo dispuesto por el PGC, como una subvención no reintegrable. A este respecto debe tenerse en cuenta la Norma de Valoración número 20 del PGC en la que se detalla que la imputación a resultados se hará a medida que se deprecien los activos e inversiones amortizables objeto de financiación.

Consecuentemente, su tributación se dará a medida que se impute contablemente a resultados. Si las inversiones no son amortizables, la imputación se realizará en el ejercicio en que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos, difiriéndose la tributación de la subvención percibida hasta ese momento.

Por otro lado, es evidente que la subvención de explotación formará parte de los ingresos del ejercicio y, por tanto, de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio en el que se conceda.

Por lo tanto, la contribución comunitaria tributará en el Impuesto sobre Sociedades a medida que se produzca su imputación a resultados.

3. LA CONTRIBUCIÓN FINANCIERA DEL SOCIO AL FONDO OPERATIVO

La naturaleza contable de la contribución financiera del socio al Programa Operativo está claramente determinada como un Pasivo. La primera decisión que debería tomar la Organización sería el considerarlo como Exigible, o bien como un Pasivo no Exigible, dado que la normativa comunitaria no establece limitaciones en este sentido. La Organización puede llegar a una decisión pactada con sus socios en lo que respecta a la devolución o no de sus aportaciones al Fondo Operativo. Ello nos lleva a plantear una serie de alternativas contables, en función de la solución adoptada (cuadro 1).

Cuadro 1

ALTERNATIVAS CONTABLES

Pasivo exigible	Préstamo
Pasivo no exigible	Capital
	Reservas
	Subvención

Fuente: Elaboración propia.

A continuación analizaremos la adecuación en mayor o menor medida de cada una de estas alternativas a la operación de financiación del Fondo Operativo efectuada por los socios, exponiendo sus consecuencias a nivel tributario. El resumen de todas las opciones y su correspondiente tratamiento fiscal se reflejan en el cuadro 2.

Cuadro 2

EFFECTOS TRIBUTARIOS PARA LA OPFH DE LA CONTRIBUCIÓN DEL SOCIO AL FONDO OPERATIVO

	Ámbito Contable	Exigible	No exigible		
		Préstamo Participativo	Capital	Reservas	Ingresos a distribuir en varios ejercicios
OPFH	Ámbito Fiscal	<p>↓ IS</p> <p>BI reducida por gastos financieros, intereses pagados a los socios</p>	<p>ITP y ADJ</p> <p>-1% sobre contribución del socio.</p> <p>-Cooperativas fiscalmente protegidas exentas</p>	Ninguno	<p>↑ IS</p> <p>BI incrementada por la contribución del socio. (frente a las otras opciones)</p>

Fuente: Elaboración propia.

3.1. Contribución reembolsable: Pasivo Exigible

La contribución del socio al Fondo Operativo puede identificarse como un exigible para la organización, dado que actúa como un agente financiador de la ejecución del Programa Operativo, es decir, de un conjunto de inversiones que redundarán en beneficio del conjunto de la organización, incrementando sus resultados en el mercado. La entidad puede plantearse la devolución de dichas contribuciones si su situación financiera futura le permite hacerle frente, ya que la normativa comunitaria no ha establecido limitaciones al respecto.

Su consideración, por tanto, como un préstamo que realizan los socios a la entidad, requiere fijar el plazo de devolución y su remuneración. Su reembolso podría efectuarse una vez ejecutado el Programa Operativo, o bien para mantener un más acorde equilibrio económico-financiero de la entidad, una vez finalizada la amortización de los bienes objeto de inversión.

La remuneración de este préstamo es evidente que se va a reflejar en la mejora de las liquidaciones posteriores que se practiquen a los socios como consecuencia del aumento del volumen de negocio y del beneficio neto que provoqué la realización del Programa

Operativo. No obstante las partes deben establecer un tipo de interés para esta operación y reflejar contablemente su devengo y pago. Sin embargo, no podemos obviar la condición de socio del prestamista, por lo que debe delimitarse la responsabilidad de los socios frente a las obligaciones contraídas por la Organización con terceros en la ejecución del Programa Operativo. En nuestra opinión, su identificación como un *préstamo participativo* (1), determinaría claramente que sucede en caso de quiebra y disolución de la empresa al ubicar al prestamista después de los acreedores comunes en el orden de prelación de créditos.

La entidad deberá introducir una aclaración de las condiciones del préstamo en la nota correspondiente a las «Deudas no comerciales» de la Memoria de las Cuentas Anuales.

Contablemente, por lo tanto, se están generando unos gastos financieros que tendrán la consideración de gasto fiscal siempre que cumpla la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Además, en el caso de que la OPFH lo califique como un préstamo participativo, su normativa reguladora considera de manera explícita a los intereses devengados tanto fijos como variables partida deducible a efectos de la Base Imponible del Impuesto de Sociedades del prestatario.

No obstante, siempre le serán de aplicación las reglas de valoración del Impuesto que establecen la aplicación del precio normal de mercado, en cualquier operación, y con mayor motivo en este caso, ya que se trata de una operación entre personas o entidades vinculadas, al ser definida así cualquier operación realizada entre una sociedad y sus socios (2). Por lo tanto, el interés satisfecho por la Organización al socio debe ser equiparable con el interés normal de mercado.

(1) Artículo 20 del Real Decreto Ley 7/1996 de 7 de junio sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica:

«Uno. Se considerarán préstamos participativos aquellos que tengan las siguientes características:

a) La entidad prestamista percibirá un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria. El criterio para determinar dicha evolución podrá ser: el beneficio neto, el volumen de negocio, el patrimonio total o cualquier otro que libremente acuerden las partes contratantes. Además, podrán acordar un interés fijo con independencia de la evolución de la actividad.

b) Las partes contratantes podrán acordar una cláusula penalizadora para el caso de amortización anticipada. En todo caso, el prestatario sólo podrá amortizar anticipadamente el préstamo participativo si dicha amortización se compensa con una ampliación de igual cuantía de sus fondos propios y siempre que éste no provenga de la actualización de activos.

c) Los préstamos participativos en orden a la prelación de créditos, se situarán después de los acreedores comunes.

d) Los préstamos participativos se considerarán patrimonio contable a los efectos de reducción del capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil

Dos. Los intereses devengados tanto fijos como variables de un préstamo participativo se considerarán partida deducible a efectos de la base imponible del Impuesto de Sociedades del prestatario.»

(2) Artículo 16.2.a) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades.

En este caso, y cumpliendo las normas de valoración del impuesto, las repercusiones fiscales para la OPFH se limitan a la minoración de sus ingresos con los gastos financieros derivados de la remuneración del préstamo participativo, es decir, se produce una minoración en la Base Imponible del Impuesto en dicha cuantía.

3.2. Contribución no reembolsable: Pasivo no Exigible

Si en principio se acuerda su no restitución a los socios, una vez ejecutado el Programa Operativo, se podría reflejar como:

- ⇒ Ingresos a distribuir en varios ejercicios.
- ⇒ Capital.
- ⇒ Reservas.

Cualquiera de las tres alternativas puede ser válida, aunque cada una de ellas presenta distintas características que pueden determinar su mejor adecuación al espíritu de la normativa comunitaria que define los Fondos Operativos.

3.2.1. *Ingresos a distribuir en varios ejercicios*

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en respuesta a una consulta planteada sobre este tema (Rfa. Fra/84-97), con fecha 7 de agosto de 1997, estima que las aportaciones de los socios deben formar parte de los Fondos Propios de la Organización de Productores. Sin embargo, introduce una contradicción al detallar su tratamiento contable, ya que opta por considerarlo como una subvención al indicar que «En aquellos casos en que estas financiaciones se destinen a programas operativos o planes de acción para la propia Organización de Productores, se contabilizarán como “Ingresos a distribuir en varios ejercicios” y se imputarán a resultados, dependiendo su finalidad, de forma correlacionada con los gastos que se deriven de los citados programas operativos o planes de acción».

Parece claro que, desde el punto de vista contable, los «ingresos a distribuir en varios ejercicios» no pueden incluirse en la categoría de recursos propios hasta que no se dan dos hechos contables consecutivos en el tiempo:

- 1.º Su traspaso a resultados, que se producirá siempre.
- 2.º La distribución de los beneficios generados después de impuestos con destino a reservas.

Evidentemente el segundo hecho contable se producirá siempre que se den beneficios y que los socios decidan renunciar a ese beneficio y destinarlos a reservas, aunque en el caso de cooperativas se asigna a reservas, obligatoriamente, un porcentaje fijo que dependerá de la legislación cooperativa autonómica aplicable.

En nuestra opinión, su consideración como Ingresos a distribuir en varios ejercicios no tiene en cuenta el origen de estos recursos (los socios), ya que hasta que no se producen los hechos anteriores no pueden considerarse recursos propios, y, contablemente, toda aportación que realicen los socios a su sociedad debe formar parte de los Fondos Propios.

Así, la agrupación A) Fondos Propios del Pasivo del Balance tiene como denominador común la procedencia de estos recursos que radica en el socio, ya sea como aportación directa, o bien a través de la renuncia de un beneficio en aras del fortalecimiento económico-financiero de la entidad. No existe otra agrupación similar en origen a ésta en el Pasivo del Balance, por lo que el considerar la aportación de los socios al Fondo Operativo como una subvención nos parece forzar su contabilización.

De esta definición mercantil de aportación al Fondo Operativo se deriva un incremento en los ingresos imputables al ejercicio que implicará un aumento de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades en la cuantía de la contribución del socio a medida que se incorpore a resultados. Su distribución en el tiempo deberá efectuarse en la misma medida en la que se imputen los gastos que origine la ejecución del Programa Operativo.

3.2.2. Fondos Propios

Su identificación como Reserva o Capital puede ser la mejor alternativa, no sólo contablemente, sino, como veremos, también desde el punto de vista fiscal.

Contablemente, su inclusión en los fondos propios implica el reconocimiento de su origen, pudiendo ser considerado Capital, ya que se trata de aportaciones dinerarias de los socios, o bien podríamos contabilizarlo como una Reserva, ya que las mismas se generan por renuncia de los socios a beneficios o mediante aportaciones de los mismos. Ejemplos de lo anterior los encontramos en las sociedades mercantiles en la prima de emisión de acciones y en las cooperativas en el fondo de reserva obligatorio que se nutre de, entre otros, las cuotas de ingreso de los socios.

Sin embargo, su distinción, ya sea como Reserva o como Capital, puede tener importantes connotaciones en la información económico-financiera:

- El Fondo Operativo se encuentra afecto al Programa Operativo, por lo que considerar la parte aportada por los socios como incluida en la cuenta de Capital presenta el problema de que el Capital no puede afectarse a unas inversiones determinadas, mientras que si se considera como Reserva ésta puede ser definida teniendo en cuenta su finalidad.
- El contemplarlo como una Reserva permite que en el caso de que la sociedad decidiese en un futuro devolver a los asociados dichos fondos, pueda hacerlo al estar acreditado el origen de los mismos. En este caso evita los problemas que se derivarían de una reducción de capital.
- Desde el punto de vista de la Organización de Productores, que en nuestro país tienen mayoritariamente la forma jurídica de cooperativa, la consideración de capital puede repercutir negativamente en el equilibrio económico financiero de la cooperativa. En estas entidades, al tener capital variable, el abandono de un socio implica la devolución al mismo de las Reservas generadas durante su permanencia (3), así como de las aportaciones al capital social, lo cual implica la descapitalización de la organización. Si el Fondo se considera una Reserva, la entidad puede establecer en sus Estatutos cautelas sobre su devolución al socio en caso de baja, imponiendo un periodo de tiempo durante el cual no es posible el reembolso, hasta que por lo menos haya concluido la ejecución del Programa e incluso se hayan amortizado los bienes objeto de inversión.

Fiscalmente, su identificación como Fondos Propios, ya sea Capital o Reservas, no va a tener ninguna consecuencia en el Impuesto sobre Sociedades, ya que no se dará su imputación a resultados en ninguno de los dos casos por lo que no supone variaciones en la Base Imponible del Impuesto.

Sin embargo, en el supuesto de considerar la aportación del socio al Fondo Operativo como una aportación al Capital de la entidad,

(3) Con excepción de las Reservas definidas en la Legislación cooperativa como obligatorias que son irrepartibles e inembargables. Estas Reservas son el Fondo de Reserva Obligatorio y el Fondo de Educación y Promoción Cooperativa. Sin embargo, la Ley de Cooperativas andaluza admite el reembolso de parte del Fondo de Reserva Obligatorio (art. 95.2).

implica la realización de una ampliación de capital que constituye un hecho imponible gravado en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) (4) y se encuentra sometido a un gravamen del 1 por ciento. Por tanto, la aportación de los socios deberá tributar en el ITP y AJD, devengándose el mismo en el momento de otorgar la escritura donde se recoja la ampliación e inscribirla en el Registro Mercantil.

Aun así, teniendo presente que la mayor parte de las Organizaciones de Productores de Frutas y Hortalizas (OPFH) en nuestro país tienen como forma jurídica la cooperativa, en el caso de que disfruten de la protección fiscal establecida en el Régimen Fiscal de Cooperativas, estarán exentas (5) de tributar en el ITP y AJD excepto en lo que se refiere al gravamen que afecta a las matrices y copias de escrituras y actas notariales y testimonios (6). Esta exención afecta a la gran mayoría de sociedades cooperativas, dado que por el hecho de cumplir la legislación cooperativa todas ellas se califican de fiscalmente protegidas.

4. REPERCUSIONES CONTABLES Y TRIBUTARIAS PARA EL SOCIO APORTANTE

La identificación mercantil de la contribución del socio al Fondo Operativo, desde el punto de vista de su contabilidad, va a estar claramente determinada por la definición que le haya atribuido la Organización receptora de la misma. Indudablemente, de dichas consideraciones económico-financieras se derivarán distintos efectos tributarios que se reflejarán, en el caso de que el socio sea persona física, en su liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), y si se trata de una persona jurídica, en el Impuesto sobre Sociedades (IS) (cuadro 3).

De este modo, en el caso de que la Organización considere la aportación como un préstamo, el socio deberá considerarlo como un crédito, derivándose fiscalmente un aumento en la Base Imponible, ya sea del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF, como consecuencia de la recepción de intereses, dada su consideración en el IRPF de rendimientos de capital mobiliario (7).

(4) Artículo 19 del RD Legislativo 1/1993 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

(5) Artículo 33.1 de la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas.

(6) Artículo. 31.1 RD Legislativo 1/1993 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

(7) Artículo 23.2 de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuadro 3

REPERCUSIONES EN LA TRIBUTACIÓN DEL SOCIO DE SU CONTRIBUCIÓN AL FONDO OPERATIVO

Ámbito contable		Crédito	Participación en fondos propios	Gastos a distribuir en varios ejercicios
Ámbito fiscal	Persona jurídica	↑ IS Bl incrementada por ingresos financieros correspondientes al crédito	↑↓ IS En caso de baja o de venta de la participación se genera una plusvalía o minusvalía a incluir en la BI	↓ IS Bl minorada por gasto imputado
	Persona física	↑ IRPF Bl incrementada por ingresos financieros correspondientes al crédito	↑↓ IRPF En caso de baja o de venta de la participación se genera una plusvalía o minusvalía a incluir en la BI	↓ IRPF Bl minorada por gasto imputado
		↑ IRPF Bl incrementada por rendimientos de capital mobiliario		No se minoran la BI con ningún gasto

Fuente: Elaboración propia.

Si la entidad que constituye el Fondo Operativo engloba la parte del socio como una participación en sus Fondos Propios, para el socio se configura como una inversión financiera, cuyas repercusiones tributarias se darán en el momento en que se produzca su venta, al ponerse de manifiesto la plusvalía o minusvalía que se derive y que se incluirá en la base imponible del Impuesto que corresponda según la naturaleza del sujeto pasivo.

En el supuesto de que la OPFH receptora de la contribución la considere como un Ingreso a distribuir en varios ejercicios, podría tratarse de una donación o liberalidad por parte del socio. Así, según el artículo 14.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles los donativos y liberalidades.

El legislador considera que cualquier donación, es decir, desembolsos efectuados sin ánimo ni capacidad para obtener contraprestación, deben ser tratados como una aplicación de la renta y no como componentes de la misma, ya que no se trata de un gasto correlacionado con los ingresos. Sin embargo la LIS señala que no se consideran liberalidades los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, admitiendo en este caso su carácter de gastos deducibles fiscalmente.

La discusión en este punto se centraría en el hecho de considerar la aportación al Fondo Operativo como un desembolso necesario

para la obtención de ingresos, cuestión de capital importancia, ya que su consideración en uno u otro sentido determina su deducibilidad fiscal.

En este sentido, la Dirección General de Tributos, a través de su respuesta a la Consulta no vinculante N.º 0204-01 de 6 de febrero de 2001 formulada por una Organización de Productores de Frutas y Hortalizas, cooperativa agraria de segundo grado cuyos socios son cooperativas de primer grado, establece que a los efectos del Impuesto sobre Sociedades: «Las aportaciones de las cooperativas socios no pueden reputarse como subvenciones, sino que tendrán la consideración de ingresos de explotación a integrar en la base imponible correspondiente al ejercicio en que se devenguen. Estas constituirán partidas deducibles en la determinación de la base imponible de las aportantes en ese mismo periodo impositivo».

En nuestra opinión, teniendo presentes los objetivos del Programa Operativo que puede contemplar la realización de acciones en las explotaciones de los socios y la obligatoriedad de que sea financiado en un 50 por ciento por los socios de forma efectiva, consideramos que no es una liberalidad, ya que se trata de una contribución con ánimo de lucro y relacionada con la obtención de ingresos en el medio plazo, como así lo afirma la Dirección General de Tributos. Por todo ello, entendemos en este caso, que se trata de un gasto fiscalmente deducible a distribuir en varios ejercicios, en función de la ejecución del Programa Operativo.

5. CONCLUSIONES

Los Fondos Operativos constituyeron desde su implantación una importante novedad en la consolidación y crecimiento de las Organizaciones de Productores de Frutas y Hortalizas, especialmente en lo que se refiere a su mecanismo de financiación. El legislador comunitario, con el ánimo de implicar completamente a los socios de las entidades en su funcionamiento y desarrollo, articuló un sistema mediante el cual por cada unidad monetaria aportada por la Unión Europea el socio debe aportar otra. Este sistema de financiación implica la recepción por parte de la entidad de unos fondos procedentes de los socios de la misma, cuya naturaleza mercantil no está claramente determinada y de la que depende su tratamiento fiscal.

Evidentemente, la ayuda comunitaria para el Fondo Operativo no ofrece dudas en cuanto a su incidencia en la información económico-financiera ni a sus repercusiones tributarias al ser las propias de una subvención.

El problema principal, como hemos visto, se plantea ante el tratamiento de la contribución financiera del socio. Su identificación mercantil, ya sea como préstamo, aportación a fondos propios o ingresos a distribuir en varios ejercicios va a determinar sus efectos tributarios para la Organización que lo percibe.

Desde un punto de vista práctico, las organizaciones se decantarán por aquella solución que suponga un menor impacto fiscal. Nosotros entendemos que dada la ausencia de disposiciones reguladoras sobre la materia, el administrado está en su derecho de aplicar la economía de opción, siempre y cuando no se produzca un fraude de ley o una simulación, circunstancias que en este caso y con las alternativas planteadas no se dan.

Sin embargo, aunque no existe normativa aplicable directamente, sí que podemos conocer cuál es el criterio que la Administración está aplicando a través de las respuestas que tanto el ICAC como la Dirección General de Tributos han dado a consultas no vinculantes.

De las citadas respuestas se derivan las mismas consecuencias fiscales, ya que consideran la contribución del socio al Fondo Operativo como un ingreso en el ejercicio en que se devengue, por lo que su repercusión en la cuota del Impuesto sobre Sociedades será incrementarla. El criterio manifestado por la Administración genera una mayor presión fiscal sobre las organizaciones con respecto a las otras opciones planteables.

A nuestro entender la identificación de la aportación como parte integrante de los Fondos Propios, ya sea como Capital o Reserva, es la que respeta contablemente en mejor medida el origen de la contribución financiera de los socios a los Fondos Operativos.

Ahora bien, es preciso considerar que la opción de Capital conlleva, para aquellas organizaciones que no tengan la forma jurídica de cooperativa, la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por un importe del 1 por ciento calculado sobre el incremento de capital que se produzca. En cambio, optar por su consideración como Reserva no genera ningún efecto tributario, ni en el Impuesto sobre Sociedades, ni en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por ello, podemos concluir que ante la falta de disposiciones reguladoras sobre la materia, en base a lo que entendemos pretende ser el espíritu de la normativa comunitaria a través de la que se introduce este instrumento financiero y dentro del respeto de las normas contables vigentes en nuestro país, el considerarlo como Reserva se con-

vierte en la mejor alternativa, ya que la información que aporta tiene presente tanto el origen de la contribución (los socios) como su destino, al estar incluido en los Fondos Propios de la entidad, pero afecto a los Programas Operativos. Además, como hemos visto es la alternativa que genera un menor impacto fiscal para la Organización de Productores, aunque para el socio implicará la existencia de una minusvalía o plusvalía en el momento en que se dé de baja en la Organización.

BIBLIOGRAFÍA

- DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (2001): *Respuesta a la Consulta no vinculante n.º 0204-01 con fecha de salida 6 de febrero de 2001.*
- ICAC (1997): *Respuesta de 7 de agosto de 1997 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a la consulta sobre el registro contable de las operaciones relativas al fondo operativo establecido en el Reglamento (CE) 2200/96 del Consejo.* Rfa. Fra/84-97.
- JULIÁ, J. F. y SERVER R. J. (1998): *Los Fondos Operativos de las Organizaciones de Productores en la Nueva Organización Común de Mercados de frutas y hortalizas.* CEGEA. SPUPV-98. 1521, Valencia.
- JULIÁ, J. F. y SERVER, R. J. (1996): *Fiscalidad de Cooperativas. Teoría y práctica.* Editorial Pirámide, Madrid
- SERVER, R. J. (1997): «Les Coopératives et la nouvelle politique européenne en matière de fruits et légumes». *RECMA*, 265, París.

REFERENCIAS LEGALES

- Ley 20/1990 de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas. BOE núm. 304, de 20 de diciembre.
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. BOE núm. 251, de 20 de octubre.
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 310, de 28 de diciembre.
- Reglamento (CE) N.º 2200/96 del Consejo, de 28 de octubre de 1996, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de las frutas y hortalizas y sus correspondientes modificaciones hasta abril del 2001.
- Resolución de 20 de diciembre de 1996, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la legislación mercantil.
- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Reglamento (CE) N.º 609/2001 de la Comisión, de 28 de marzo de 2001, por el que se establece las disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) N.º 2200/96 del consejo en lo que se refiere a los programas y fondos operativos y a la ayuda financiera comunitaria y se deroga el Reglamento (CE) N.º 411/97.

RESUMEN

Los fondos operativos en la Organización Común de Mercados de Frutas y Hortalizas. Repercusiones tributarias y en la información económico-financiera de la empresa y socios

La reforma de la Organización Común de Mercados de Frutas y Hortalizas llevada a cabo mediante la promulgación del Reglamento (CE) 2200/1996, del Consejo, establece un nuevo instrumento financiero para las Organizaciones de Productores de Frutas y Hortalizas denominado Fondo Operativo. Sin embargo, su regulación adolece de imprecisiones conceptuales de naturaleza económico-financiera y fiscal pudiendo generar situaciones de inseguridad jurídica en las Organizaciones.

Ante la repercusión que tienen los citados Fondos en la estructura y competitividad de la empresa, en el presente trabajo se analiza la influencia que las distintas alternativas de reconocimiento contable, generan sobre la información económico-financiera y su correspondiente tributación tanto en lo que respecta a la Organización de Productores como al socio, respetando en todo momento el ordenamiento legal vigente.

Entre las conclusiones obtenidas, se pone de manifiesto que la opción contable que armoniza en mejor medida la normativa comunitaria con la nacional es el tratamiento de la contribución financiera del socio como Reserva o Capital, implicando un menor efecto fiscal.

PALABRAS CLAVE: Fondo Operativo, Subvenciones, Aportación de socios, Reservas, Impacto fiscal, Imposición sobre el beneficio.

SUMMARY

The Operational Funds in the Common Organisation of the Market in Fruits and Vegetables. Fiscal, economic and financial conclusions for enterprises and shareholders

The Common Organisation of the Market in Fruit and Vegetables reform, carried out by the Regulation (EC) N.º 2200/1996, establishes a new financial instrument called Operational Fund, which has been created in order to be used by the Producer Organisations. Nevertheless its regulation presents some financial and fiscal vagueness, that may drive these organisations to legal insecurity situations.

Due to the relevance and influence that the mentioned funds have on the structure and competitiveness of companies, this paper analyses the different accounting solutions that according to the national regulations, the organisation can use.

The conclusions show that the best accounting option is to consider the partner's financial contribution as a Reserve or a Capital account. Besides achieving the lowest fiscal effects, it is the best way to deal with the local and European regulation

KEYWORDS: Operational Fund, Partners' contribution, Subsidies, Reserve, Fiscal effects, Tax results.

