

EL NUEVO REGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS*

por

JOSÉ MANUEL DE LUIS ESTEBAN¹

SUMARIO:

I. RAZONES DE UNA REFORMA.

1. Antedentes históricos.
2. Situación actual.
3. Perspectivas de futuro.

II. EL REGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS EN LA CEE.

III. LAS COOPERATIVAS EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES: NORMAS ESPECIALES.

1. Consideraciones Generales.
2. Especialidades en el Impuesto de Sociedades.
3. Tributación efectiva.

IV. CLASIFICACION DE LAS COOPERATIVAS.

1. Estatuto Fiscal de cooperativas Decreto 888/1969, de 9 de Mayo.
2. El nuevo régimen fiscal.

V. BENEFICIOS FISCALES.

I. RAZONES DE UNA REFORMA.

La existencia de un régimen fiscal especial para las cooperativas ha sido el resultado de un proceso histórico que ha tratado de armonizar en

* Conferencia íntegra pronunciada en el Seminario organizado por AECOOP en la sede de Cuenca de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, en octubre de 1990.

Realizada con anterioridad a la publicación de la ley 20/1990 de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

¹ Delegado de Hacienda Especial de Andalucía.

cada momento, con mayor o menor acierto, la realidad económica y la legislación Cooperativa y Fiscal. Podemos afirmar que si en España existe un estatuto fiscal a diferencia de otros países de nuestro entorno geográfico, es fruto de una necesidad sentida por la existencia de leyes Especiales de carácter general aplicables a cualquier Cooperativa, con independencia del sector económico en el que desarrollen su actividad.

En la C.E.E. existen tres modelos distintos sobre el Régimen Jurídico Sustantivo de las Cooperativas:

a) Aquellos países en los que en su Derecho Sustantivo no existen normas especiales aplicables a las Cooperativas. Serán los propios estatutos los que decidiran el carácter cooperativo de la entidad.

b) En otros países, dentro de la norma general aplicable a las Sociedades Civiles o Mercantiles, se hacen referencias especiales en su artículo a las Cooperativas.

c) Por último, existen países con leyes especiales de carácter general o sectorial para las cooperativas.

La interrelación cooperativismo/fiscalidad la podemos describir con una expresión de la matemática moderna como dos conjuntos con elementos propios que, a su vez, son conjuntos de intersección, con un sector común en el que las cooperativas se ven afectadas por el régimen fiscal que se le aplica, y el derecho tributario está obligado a estudiar un tratamiento distinto al resto de las empresas para unas sociedades diferentes en su organización y funcionamiento como son las cooperativas.

La preocupación por la situación tributaria de las cooperativas se pone de manifiesto por vez primera en España en una Ley General de cooperativas de 9 de septiembre de 1931, cuando en su exposición de motivos se afirma que «habrá que dar a las cooperativas genuinas el justo trato tributario, según el grado de su utilidad social.»

Idéntico razonamiento y preocupación se respira, aunque no literalmente, cuarenta años despues, para justificar la necesidad y oportunidad de la nueva ley, en la exposición de motivos del Proyecto de Ley de Régimen Fiscal de la Cooperativas, aprobado el 29 de septiembre de 1990, por el Pleno del Congreso de los Diputados.

«Se continua una tradición de nuestro ordenamiento jurídico tributario, según la cual las Sociedades Cooperativas han sido siempre objeto de especial atención por el legislador quien, consciente de sus características especiales como entes asociativos y de función social, las ha reconocido, desde antiguo, determinados beneficios fiscales, tradición que, en definitiva, es armónica como el mandato a los poderes públicos contenido en el apartado 2 del artículo 129 de la Constitución, de fomentar, mediante una legislación adecuada, las Sociedades Cooperativas.»

1. Antecedentes históricos.

Ha sido tradicional en el Derecho Fiscal Español la concesión de exenciones a las Cooperativas. Incluso antes de que estas apareciesen con este nombre, la legislación estatal concedía determinadas ventajas fiscales a lo que en la práctica eran Cooperativas.

La justificación de la Ley de sindicatos Agrícolas de 28 de enero de 1906, aunque era una norma general que regula el Cooperativismo Agrario hasta la Ley de 2 de enero de 1942, obedecía a razones tributarias, al recoger en ella un conjunto de beneficios fiscales concedidos a los sindicatos agrícolas.

En la evolución histórica de la fiscalidad cooperativa podemos distinguir tres etapas claramente diferenciadas:

- Situación anterior al primer Estatuto Fiscal.
- El Estatuto Fiscal de 9 de abril de 1954.
- El Estatuto Fiscal de 9 de mayo de 1969.

Situación anterior.

En el primer período, los problemas fiscales de las Cooperativas no fueron abordados de forma unitaria y relativamente completa hasta la Orden Ministerial de 27 de enero de 1948. La situación anterior al Estatuto Fiscal se caracteriza por la concesión de unos beneficios tributarios aislados para algunas Cooperativas, predominando la clase y condición de los asociados sobre la propia actividad Cooperativa. Así, en la realidad, se puede hablar de exenciones para las Cooperativas de Crédito, producción y consumo de las clases obreras, para los pósitos de pescadores y a los sindicatos agrícolas.

EL ESTATUTO FISCAL DE 1954.

El primer Estatuto Fiscal aplicable a las Cooperativas fue el de 9 de abril de 1954, que refunde las normas fiscales aplicables a las Cooperativas y traza las líneas fundamentales de la fiscalidad cooperativa que continúan en la actualidad. Las notas más destacadas de este Estatuto Fiscal son las siguientes:

a) Califica a las cooperativas en dos grupos: Cooperativas protegidas y no protegidas. La protección se concede en función de la capacidad económica de sus asociados (pequeños agricultores; pescadores de bajura; obreros; pequeños artesanos) y la actividad desarrollada por la Cooperativa (se excluyen de protección los procesos industriales complicados, la construcción de viviendas no económicas).

b) Se exige el principio mutualista.

c) Continúa con las exenciones anteriormente reconocidas.

d) Establece una modificación muy progresista en aquella época, y es la que hace referencia al reconocimiento y pérdida de las exenciones; las exenciones nacen de pleno derecho, siempre que se den las circunstancias determinantes de su condición de protegidas, sin necesidad de declaración expresa de la Administración. La pérdida de la condición de protegida no requiere una especial declaración de la Administración Tributaria, sino se producirá automáticamente por el incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos.

EL ESTATUTO FISCAL DE 1969.

El Estatuto Fiscal de Cooperativas, Decreto 888/1969, de 9 de mayo no se olvida, aunque sólo le dedica dos artículos a las no protegidas, que es una norma general para todas las Cooperativas y no sólo de las fiscalmente protegidas. En su exposición de motivos se contienen tres normas orientadoras:

1ª. En principio, las cooperativas están sometidas al Derecho Fiscal común.

2ª. Exigencias de técnica tributaria obligan a tener en cuenta las especiales características de estas cooperativas tanto en su organización como en su funcionamiento. Dedicar especial atención a la determinación de los beneficios en el Impuesto de Sociedades y a las relaciones entre los socios y la Cooperativa (Art. 14).

3ª. Razones de política social aconsejan proteger determinadas cooperativas en atención a la condición de sus socios o a la condición de sus actividades. El instrumento fiscal elegido ha sido el tradicional de las exenciones y bonificaciones tributarias.

Por ello se mantiene la clasificación de las Cooperativas en «protegidas» y «No protegidas», si bien se introducen importantes modificaciones en las condiciones exigidas para el disfrute de aquella condición.

2. Situación actual.

La fiscalidad de las cooperativas se encuentra en los momentos actuales en una situación de provisionalidad y transitoriedad como consecuencia de la reforma fiscal iniciada hace doce años y la reforma de la legislación cooperativa.

El cambio experimentado tanto en el sistema político español como en la estructura del Estado con la atribución de competencias en materia cooperativa a las Comunidades Autónomas, y el mandato de la Constitución Española, que en el apartado 2 de su artículo 129 ordena a los poderes políticos el fomento mediante una legislación adecuada, de las socie-

dades cooperativas, son hechos nuevos que reclaman y justifican una reforma del régimen jurídico y fiscal de las sociedades cooperativas

Los cambios que en la legislación fiscal o cooperativa se han producido exigen la adaptación de las normas vigentes a las actuales circunstancias para que continúen siendo igualmente útiles.

Podemos afirmar que, en los momentos actuales circunstancias para que continúen siendo igualmente útiles.

Podemos afirmar que, en los momentos actuales, se dan las siguientes condiciones objetivas que hacen necesaria una nueva Ley Fiscal.

* Las Leyes Autonómicas de Cooperativas.

Se han aprobado nuevas Leyes Cooperativas en algunas Comunidades Autónomas, cuyos Estatutos le atribuyen competencia en esa materia.

Al menos cinco Comunidades Autónomas (País Vasco, Cataluña, Andalucía, Valencia y Navarra) han asumido con gran interés la competencia legislativa que les reconocen sus Estatutos de Autonomía.

* La Ley 3/1987, de 2 de abril General de Cooperativas.

* Las nuevas Leyes Tributarias, especialmente la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, así como las modificaciones legislativas anualmente introducidas en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

* La armonización con los esquemas fiscales vigentes en el ámbito de la Europa Comunitaria, principalmente en la imposición indirecta.

* El estatuto Fiscal de las Cooperativas, en parte todavía vigente, se ha mostrado insuficiente para resolver muchos de los problemas actuales de las Cooperativas y ha quedado desfasado con la publicación de las nuevas Leyes Cooperativas.

3. Perspectivas de futuro.

Las Cooperativas se encuentran en el umbral de una nueva regulación fiscal, que debe armonizar las nuevas orientaciones del sistema fiscal vigente con la política de fomento proclamada en el Constitución e instrumentalizada en las Leyes cooperativas de las Comunidades Autónomas y en la Ley General de Cooperativas de 2 de abril de 1987.

Las Cooperativas necesitan un régimen fiscal especial que elimine las dificultades que la fiscalidad puede añadir a la creación y funcionamien-

to de las Cooperativas, y que concrete los beneficios fiscales en que deben materializarse las medidas de fomento al Cooperativismo.

El cooperativismo español se encuentra familiarizado y defiende la existencia de un régimen fiscal especial y la doctrina especializada sobre esta materia también.

Las diferencias de criterio se producen al pronunciarse sobre algunas de las opciones fiscales posibles:

1^a. Si todas las cooperativas disfrutan del mismo nivel de protección fiscal o si, por contrario, se deberían establecer diferentes niveles de protección.

2^a. Si la Ley Tributaria tendrá que acuñar una tipología y unos requisitos propios, como condicionante de los beneficios fiscales o si se operará por remisión a los tipos definidos en la Leyes sustantivas de la Cooperación.

3^a. Alcance y amplitud de los beneficios tributarios concedidos e impuestos afectados.

Desde nuestro punto de vista, las cooperativas necesitan en primer lugar una Ley Fiscal única y armonizadora, que elimine la actual inseguridad existente con motivo de la excesiva fragmentación de normas, que regulan de forma diferente algunos aspectos del régimen económico de las cooperativas con transcendencia tributaria.

El concepto fiscal de las cooperativas debe ser puramente instrumental y subordinado, no debiendo nunca prevalecer sobre el concepto sustantivo de la institución, y que, como tal, sirve para abordar de forma adecuada la problemática tributaria de las cooperativas, pero no hay que olvidar que es a la Ley Fiscal a la que corresponde regular el régimen para la aplicación de los tributos y el de las exenciones o bonificaciones tributarias, de manera uniforme para todas las cooperativas, cualquiera que sea la legislación cooperativa aplicable (la única excepción es la que se deriva del régimen de conciertos económicos), evitando en cualquier caso que se produzcan discriminaciones fiscales por razón del territorio.

La elaboración de un régimen fiscal especial para las cooperativas plantea dificultades que no pueden resolverse con una simple relación de beneficios fiscales para unas personas jurídicas determinadas. Es necesario, por el contrario, tener en cuenta las diversas leyes sustantivas que condicionan la realidad subjetiva sobre la que se actúa, la propia pluralidad de esta, que ofrece numerosas variantes.

La elaboración de la nueva Ley Fiscal se encuentra con una dificultad adicional, como es dictar una regulación tributaria única, respetando la pluralidad sustantiva existente.

La nueva Ley sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, además de refundir los preceptos fiscales vigentes aplicables a las cooperativas como sujetos pasivos de los impuestos, sistematizar y aclarar su contenido, com-

pletar las lagunas existentes, rectificar los defectos advertidos en las recientes Leyes Tributarias, debe continuar las orientaciones y principios que se consideren tradicionales en esta materia, regulando la protección con criterios más actuales y flexibles, más fáciles de determinar y aplicar.

II. EL REGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS EN LA CEE.

La armonización a los esquemas fiscales vigentes en el ámbito de la Europa Comunitaria ha de ser otra de las razones que orienten la reforma fiscal de las Cooperativas, después de la firma del Tratado de Adhesión de España a la C.E.E.

El Tratado de Roma ordenaba, en su artículo tercero, la armonización de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del Mercado Común. En desarrollo de este principio general los artículos 95 a 100 del mismo tratado contemplan medidas de armonización fiscal tendentes a la abolición de fronteras aduaneras y al establecimiento de la igualdad en las condiciones de competencia mediante la neutralidad de los sistemas impositivos consagrando el principio de «juego limpio» en las relaciones económicas.

No obstante, la armonización no resulta una tarea fácil debido a un conjunto de razones:

- La reticencia de los estados a ceder parcelas de su soberanía. (de la que forma parte la soberanía fiscal.)
- Las diferencias que pueden existir entre las estructuras de un mismo impuesto en países diferentes.
- El diferente peso presupuestario de un mismo impuesto en cada Estado.
- La utilización de ciertos tributos como instrumentos de política económica.

Aunque el ámbito de la armonización fiscal es todo el sistema fiscal, los mayores esfuerzos y logros se han hecho en el campo de la imposición indirecta.

El IVA es el impuesto por excelencia de la Europa Comunitaria y en España constituye la figura central de la imposición indirecta. Las coincidencias entre la legislación española y las normas de armonización comunitaria son sustanciales, con artículos, en muchos casos, simplemente traducidos en forma literal.

En cuanto al IVA, los principios generales contenidos en la Sexta Directiva Comunitaria, obliga la aplicación de este impuesto a las operaciones realizadas por las Cooperativas en todos los países comunitarios sin excepción alguna de importancia.

En relación con el Régimen Especial de la Agricultura en Italia, se hace una ampliación de carácter subjetivo a las Cooperativas Agrarias cons-

tituidas para la comercialización de los productos agrarios de los socios, ya que es de aplicación además de a las cesiones de los productos agrícolas realizados por cooperativas que pueden ser productoras directas de los citados bienes, también a las cooperativas constituidas entre productores agrarios para realizar la venta en común de los bienes que produzcan.

En el supuesto de las cooperativas constituidas por los productores para la venta de los frutos que obtengan, no se consideran como cesiones de bienes las entregas que de tales frutos y productos agrícolas y de la pesca efectúen los productores a las cooperativas.

Las Cooperativas y consorcios, que siempre actuarán por cuenta de los productores que los integren pueden proceder a la preparación y transformación de los productos, es decir, pueden realizar también las actividades a que se refiere el artículo 2.135 del Código Civil Italiano.

Para que pueda darse esta situación favorable, se requiere que las cooperativas y consorcios pongan en conocimiento de la Administración su actividad mediante una declaración expresa antes del 31 de enero del ejercicio correspondiente.

Por otra parte, no cabe desconocer la disparidad fiscal de los diferentes países, que hace inviable la igualdad de trato en materia fiscal en cuanto se refiere a la tributación de las Cooperativas.

El tratamiento fiscal en España, que tiene su expresión legal en el Estatuto Fiscal de Cooperativas, de 9 de mayo de 1969, no encuentra parangón en el resto de los países de la Comunidad. Debe indicarse que en los países de la C.E.E. tal vez por la general inexistencia jurídica independiente de esta figura societaria, no exista un régimen especial para las Cooperativas, aunque existen tratamientos singulares para determinadas cooperativas en particular para las Agrarias, fundamentalmente en el Impuesto de Sociedades.

En los países de nuestro entorno geográfico (Alemania, Francia, Italia, Portugal, etc) se sigue una política de protección a la llamada «Agricultura de Grupo».

Las cooperativas como agrupaciones que ejercen una actividad económica y, al mismo tiempo, la solidaridad de grupo basada en los principios cooperativos, constituyen actualmente el instrumento preferido por el legislador para llevar adelante la agricultura de grupo, gozando del mejor trato fiscal.

A falta de criterios uniformes, vamos a destacar los puntos más importantes de la fiscalidad de las Cooperativas, en especial las agrarias, referidos de forma particularizada a algunos de estos países:

A) Al determinar el beneficio gravable de las cooperativas en el Impuesto de Sociedades se enumeran como gastos deducibles en diversos países de la C.E.E. los siguientes:

— Los retornos cooperativos cuando reúnan determinados requisitos (Bélgica, Francia, Holanda, Inglaterra, Italia).

— Los intereses de las aportaciones efectuadas por los socios (Bélgica, Holanda, Inglaterra).

— Las Cooperativas obreras de producción tributan con sujeción a las Reglas Generales, si bien pueden deducir la parte de beneficios netos distribuidos a los trabajadores socios o no (Francia).

Las cantidades destinadas a reservas irrepartibles no forman parte de la renta imponible con tal de que se excluya la posibilidad de distribuir las a los socios (Italia).

B) Tipo de Gravamen.

Las Cooperativas que no disfrutan de exención gozan de una reducción del 25 por 100 del tipo de gravamen en Italia.

En Inglaterra, la diferencia de tipos de gravamen anteriormente existentes en el Impuesto de Sociedades (Cooperación TAX) para las Cooperativas (40 por 100) y para el resto de las sociedades (52 por 100) ha desaparecido a partir del ejercicio fiscal 1986/87 al rebajar el tipo de gravamen aplicable al 35 por 100, que se ha llevado a efecto de forma escalonada en cuatro años.

Como fácilmente se puede deducir el efecto de la legislación fiscal («Finance Act 1984») ha sido reducir la carga fiscal de las sociedades en general en un porcentaje mayor que para las cooperativas.

C) Exenciones y Bonificaciones Tributarias.

La aplicación de exenciones y bonificaciones tributarias para las Cooperativas se limitan en algunos países comunitarios a las que actúan en el sector primario de la economía, y en especial a la agricultura. Los beneficios tributarios se conceden en atención a las peculiaridades cooperativas y siemore están condicionadas al cumplimiento de las disposiciones cooperativas en relación a su constitución y funcionamiento, y al cumplimiento generalmente riguroso del principio de mutualidad.

En la Resolución aprobada en el pleno del Parlamento Europeo del 9-7-1987, sobre la contribución de las cooperativas al desarrollo regional, se señala que las características de la actividad cooperativa permiten responder de manera adecuada al objetivo prioritario que se ha fijado la Comunidad: hacer que el crecimiento económico genere más puestos de trabajo, en virtud de una estrategia de expansión de las Cooperativas.

Se observa que durante la última década, en la que el desempleo no ha cesado de aumentar, las cooperativas —en particular, las cooperativas obreras de producción— han logrado frecuentemente crear nuevas empresas y proporcionar nuevos puestos de trabajo, así como conservar el volumen significativo de oportunidades de empleo; los trabajos en cooperativas, de las cuales un alto porcentaje son pequeñas y medianas empresas (PYME), parece ser, por lo general, más seguros y menos vulnera-

bles con respecto a la recesión; por tal razón, se considera que las cooperativas actúan, de manera especial, como motor del desarrollo de las regiones comunitarias de economía más débil.

Por ser el cooperativismo un movimiento de necesidades y actuar sobre determinados campos de la actividad económica (agraria, producción industrial,...) parece una exigencia lógica la aplicación generalizada en la C.E.E. de un régimen fiscal especial a estas empresas de economía social.

III. LAS COOPERATIVAS EN EL IMPUESTOS DE SOCIEDADES: REGLAS ESPECIALES.

1. Consideraciones Generales.

Las cooperativas gozan de personalidad jurídica por imperativo de sus Leyes Especiales. El artículo 6 de la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas establece que «La sociedad Cooperativa quedará constituida y tendrá personalidad jurídica desde el momento en que se inscribe en el correspondiente Registro de Cooperativas la escritura pública de constitución de la misma».

La personalidad jurídica conlleva consecuencias muy importantes para cualquier sociedad, y por lo que se refiere al ordenamiento tributario le confiere la condición de sujeto pasivo en el Impuesto de Sociedades por las rentas que obtengan, quedan obligadas a efectuar retenciones e ingresar su importe en el tesoro cuando satisfagan o abonen rendimientos a los que se refieren los artículos 147 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, y son sujetos pasivos del IVA cuando realicen con carácter habitual actividades empresariales o profesionales.

El artículo 9.1, a) del texto refundido del Impuesto de Sociedades vigente hasta 1 de enero de 1979, enumeraba expresamente entre los sujetos pasivos del Impuesto a las Cooperativas («Las Sociedades Civiles y Mercantiles, cualquiera que sea su forma y objeto social e incluso las Cooperativas.»).

La nueva Ley del Impuesto de Sociedades de 27 de diciembre de 1978 opta por una definición genérica del sujeto pasivo de tal forma que no existe la posibilidad de que ninguna entidad quede fuera del ámbito de sujeción del impuesto. Señala en su artículo 4 «son sujetos pasivos del impuesto todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones con personalidad jurídica que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

El objeto imponible del impuesto está constituido por la totalidad de los rendimientos e incrementos del patrimonio que se obtengan, con in-

dependencia del lugar donde se hubieran producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

En el artículo 5 del Reglamento del Impuesto en concordancia con el artículo 3 de la Ley se establece que componen la renta del sujeto pasivo la totalidad de sus rendimientos netos, más los incrementos y menos las disminuciones patrimoniales.

Las cooperativas como personas jurídicas obtienen rentas que, en definitiva, son un reflejo de su capacidad económica, bien es verdad que en el aspecto económico esta personalidad independiente se encuentra muy mediatizada por los principios cooperativos, pero el legislador fiscal ha seguido hasta ahora a la persona física o a la persona jurídica como soporte de la imposición. Esa tendencia histórica se quebró por vez primera en la Reforma de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades al reconocerse la no sujeción al Impuesto de Sociedades para aquellas sociedades que por reunir los requisitos generales se acogieron al régimen de transparencia fiscal, y de manera muy especial a las Cooperativas. La experiencia negativa de la aplicación de la transparencia fiscal, en nuestro sistema tributario se corrigió por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, al restringir su aplicación a supuestos muy especiales y, en lo referente a las Cooperativas, no sólo no se regula su aplicación en el Proyecto de Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas sino que expresamente se deroga en la Disposición Final primera el artículo 19.2, 3) de la Ley 48/1985, anteriormente citada.

2. Especialidades en el Impuesto de Sociedades.

Las cooperativas están sometidas al derecho fiscal Común en la forma y medida que las Leyes propias de cada tributo determinen y a ciertas normas especiales en relación con el Impuesto de Sociedades.

En el artículo 3,1 del Proyecto de Ley sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante utilizaremos la forma abreviada P.L.F.C. para designarlo), se establece este principio al afirmar que «en lo no previsto expresamente por esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales», sin perjuicio de los regímenes tributarios forales vigentes en los territorios históricos del País Vasco y Navarra.

En consecuencia, aunque el régimen tributario especial de las Cooperativas se encuentra regulado de forma unitaria en la norma proyectada, su aplicación no excluye lo dispuesto en otras normas tributarias en todo aquello que no se haya contemplado expresamente para las Cooperativas.

En el P.L.F.C. se distinguen, en relación con el Impuesto de Sociedades, dos clases de normas:

a) Normas incentivadoras que tienen muy presente la función social que realizan las Cooperativas, y para su aplicación se acuña una nueva

clasificación de Cooperativas en protegidas y especialmente protegidas (Art. 2).

b) Normas de ajuste técnico, que tratan de adecuar las normas tributarias generales al peculiar funcionamiento y a las características propias y específicas de las Cooperativas. Le dedica el Capítulo IV del Título II (Artículos 15 al 29, ambos inclusive) a las «Reglas Especiales aplicables en el Impuesto de Sociedades».

Es característica de las normas de ajuste técnico su aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas aunque no reúnan los requisitos considerados imprescindibles para disfrutar de nivel básico de protección.

En relación con estas especialidades podemos destacar como orientaciones del P.L.F.C. las siguientes:

1ª. Se establecen unas reglas generales comunes a todas las Cooperativas en relación a:

- La valoración de las operaciones sociales.
- Imputación de los gastos generales entre las diferentes clases de rendimientos.
- Reducción de la base imponible para fijar la liquidable en razón de cantidades destinadas obligatoriamente al Fondo de Reservas Obligatorio.

2ª. Se aborda con mayor claridad la enumeración de las distintas clases de resultados, deducidos de la cuenta de pérdidas y ganancias, obtenidos por las cooperativas en el ejercicio económico, distinguiéndose en función de su procedencia los que tienen la consideración de resultados cooperativos o extracooperativos.

3ª. La base imponible se divide en tantas partes como son necesarias para la aplicación de tipos impositivos diversos.

4ª. Se reconocen determinados gastos fiscales propios de las Cooperativas y se regulan los requisitos y procedimientos contables para su aplicación.

5ª. Se regula un sistema especial de compensación de pérdidas en cuotas en lugar del que se aplica con carácter general en bases imponibles.

6ª. Se establecen determinadas presiones en relación con las deducciones por doble imposición y por creación de empleo.

7ª. Se tiene en consideración el especial destino que las normas cooperativas imponen al resultado de la regularización de balances y a la actualización de las aportaciones sociales, aunque estas deberán realizarse en los mismos términos y con los mismos beneficios que se establecen para las restantes sociedades sujetas al Impuesto.

3.— Tributación efectiva.

3.1. Tipos de Gravamen.

Cooperativas Protegidas.

RESULTADOS COOPERATIVOS	— 26 por 100, Cooperativas de Crédito. — 20 por 100, restantes Cooperativas con bonificación 50 por 100 para las Cooperativas especialmente protegidas.
RESULTADOS EXTRAORDINARIOS	— 35 por 100. — Bonificación 50 por 100 (s/ cuota gravada al 35 por 100) para Cooperativas especialmente protegidas.

Cooperativas no Protegidas.

- 35 por 100 s/ resultados cooperativos y extra-cooperativos.

3.2. Reducción especial en las bases imponibles.

El tipo de Gravamen se aplicará sobre las bases imponibles (positivas o negativas) correspondientes a cada clase de resultados, una vez deducido previamente el 50% de las cantidades destinadas obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatorio.

3.3. Compensación de Pérdidas.

Si la cuota fuese negativa su importe podrá compensarse de las cuotras íntegras positivas de los cinco ejercicios siguientes (Art. 24).

Se trata de un procedimiento especial que sustituye al procedimiento general de compensación de pérdidas en la base imponible del Impuesto de Sociedades.

IV. CLASIFICACION DE LAS COOPERATIVAS.

El Estatuto Fiscal de Cooperativas de 9 de abril de 1954 inicia históricamente la estructura dualista para calificars fiscalmente a las cooperativas en:

- a) Cooperativas protegidas.
- b) Cooperativas no protegidas.

Clasificación que se continúa en el Estatuto Fiscal de 9 de mayo de 1969 y que continua todavía vigente. Así lo establece de forma expresa la O.M. de 14 de febrero de 1980.

«Hasta tanto no se promulgue la legislación prevista en la Disposición Transitoria Cuarta, Segundo, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, tendrán la consideración de cooperativas fiscalmente protegidas las que estando comprendidas en el Artículo 6 del Decreto 888/1969, de 9 de mayo, no incurran en las causas de pérdida de tal condición prevista en los artículos 7, 8 y 9 del mismos».

Siguen vigentes los artículos mencionados que hacen referencia a las condiciones exigidas para que una Cooperativa sea fiscalmente protegida, y a las causas generales o especiales que dan lugar a la pérdida de la protección.

1.— Estatuto Fiscal de Cooperativas. Decreto 888/1969, de 9 de mayo.

En la exposición de motivos del Estatuto Fiscal se explican las razones de la protección para determinadas cooperativas que en atención a la condición de sus socios o a la índole de las actividades realizadas, deben ser protegidas fiscalmente, de acuerdo con las exigencias de política social para estimular actividades que interesen al bien común.

1.1. Enumeración de las Cooperativas protegidas.

El Artículo 6 establece una enumeración cerrada de las Cooperativas que pueden considerarse como protegidas. La referencia que hace este artículo a las uniones de Cooperativas Nacionales o Territoriales se entienden realizadas a las Cooperativas de segundo y ulterior grado, que al amparo de lo establecido en la Disposición Transitoria Tercera del Real Decreto 2508/1977, de 27 de junio, se constituyen por transformación de las anteriores.

- a) Cooperativas del campo.
- b) Cooperativas del mar.
- c) Cooperativas de promoción industrial.
- d) Cooperativas de artesanía.
- e) Cooperativas de consumo.
- f) Cooperativas de estudiantes o escolares.
- g) Cooperativas de vivienda.
- h) Cooperativas de crédito.
- i) Cooperativas de segundo y ulterior grado.

El Estatuto Fiscal, igual que la Ley de Cooperativas de 1942 en la que se inspira, establece una enumeración cerrada de las Cooperativas que se consideran protegidas. El carácter convencional de toda clasificación se ha puesto de manifiesto por la propia realidad cooperativa, más rica y variada. Al esfuerzo del hombre por crear y poner en funcionamiento nuevas experiencias cooperativas, no ha respondido, o lo ha hecho tardíamente, la imaginación del legislador para darle vida jurídica independiente.

1.2. Actividades que se protegen.

Para gozar de la protección fiscal se exige el cumplimiento riguroso de determinados requisitos que hacen referencia a la condición de los socios y a la actividad realizada por la Cooperativa.

Observamos en primer lugar, que las normas que regulan la protección obedecen a motivaciones distintas:

A) Aquellas que pretenden que se respeten las disposiciones cooperativas y que el Estatuto Fiscal las resume y recuerda.

B) Las que son de naturaleza tributaria.

A.— Motivaciones de naturaleza cooperativa

— Sólo se protegen las operaciones «regulares» de las cooperativas que sirven para el cumplimiento de sus fines cooperativos.

— Se exige en todo su rigor el principio mutualista y el principio de proporcionalidad en el reparto de los excedentes del ejercicio.

B.—Motivaciones de naturaleza Tributaria.

No pretenden otra cosa que cuantificar o delimitar de alguna manera la capacidad económica de los socios y la importancia de la actividad realizada por la Cooperativa.

a) Se protegen solamente a las Cooperativas, cuando sus socios demuestran una pequeña capacidad económica. (Pequeños o medianos agricultores; armadores de pesca de bajura o gentes del mar; socios trabajadores que actúen por sí mismos con su personal trabajo, de carácter preponderantemente manual; pequeños artesanos auxiliados por familias que viven bajo el mismo techo y, a lo mas, con 5 asalariados; artículos alimenticios para uso y vestido corrientes; viviendas económicas, etc).

b) No se protegen los procesos industriales complicados.

c) No se protegen a aquellas cooperativas que asocian comerciantes industriales y profesionales para la realización de servicios o actividades comunes,

d) Se enumera como causa general de pérdida de la condición de protegidas el incumplimiento de las obligaciones en relación con los libros de contabilidad, así como la comisión de infracciones calificadas como defraudación.

1.3. Conclusión.

Los requisitos para la calificación fiscal de protegida, si bien depende de la clase de cooperativas ya que se articulan de forma individualizada, responden genéricamente a unos criterios subjetivos que hacen referencia a la importancia económica de las cooperativas y al potencial de los socios. Por otra parte el Estatuto también mantiene el carácter mutuo de las cooperativas, según el cual la cooperativa no puede realizar la actividad propia de su objeto social con terceros no socios.

La rigidez de los requisitos para conceder la protección ha provocado que el Estatuto Fiscal haya quedado desfasado al promover y proteger exclusivamente a las cooperativas que realizan actividades marginales, que no pueden intervenir con peso específico propio en el contexto económico-social por actuar en sectores de escasa incidencia en la actividad económica.

Sin duda alguna una de las normas más importantes de la próxima Ley Fiscal de Cooperativas será la de regular de forma distinta la protección fiscal.

2.— El nuevo Régimen Fiscal.

Principios orientadores:

A) Se generaliza la protección fiscal a todas las Cooperativas regularmente constituidas, si bien se establecen dos niveles de protección: protección básica y especial.

B) Se condiciona la protección básica al cumplimiento de los principios esenciales, de naturaleza económica que definen el fin solidario de las Cooperativas con sus asociados y a unos requisitos mínimos que garantizan a la Cooperativa el ejercicio normal de su actividad económica.

C) La especial protección se reserva:

- A las Cooperativas que actúan en el sector primario de la economía: Agricultura, Ganadería y Pesca.
- A las Cooperativas de Trabajo Asociado, constituidas por trabajadores que prestan su trabajo de forma personal y directa para realizar una actividad productiva en los sectores económicos de la industria o servicios como importante estímulo en la lucha contra el desempleo o para mejorar sus condiciones y posibilidades laborales.
- A las Cooperativas de Consumidores y Usuarios, por razones históricas y por su actuación como instrumento regulador del mercado y de la mejora del nivel adquisitivo de la renta disponible de sus socios.

D) Se regula la protección especial con criterios más actuales y flexibles, más fáciles de aplicar y concretar, en cuanto se refiere a:

- Los límites exigidos para determinar la capacidad económica de los socios.
- Se permiten las operaciones con terceros, dentro de determinados porcentajes.
- Se consagra el principio de no discriminación en función de la actividad realizada con los socios, ni de la clase de trabajo que los socios realicen en la Cooperativa, siempre que lo permitan las Leyes Cooperativas.

V. BENEFICIOS FISCALES APLICABLES.

1. Beneficios Fiscales reconocidos a las Cooperativas protegidas.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Exención operaciones societarias.
- Exención en actos jurídicos documentados de las operaciones de constitución y cancelación de préstamos destinados a inversiones en activos fijos.
- Exención para las adquisiciones de bienes y derecho destinados al Fondo de Educación y Promoción.

Impuesto sobre sociedades.

- Tipos de gravamen reducidos para los resultados cooperativos (26 por 100 para las Cooperativas de Crédito, 20 por 100 para las restantes).
- Deducción creación de empleo para la admisión de socios-trabajadores.
- Libertad de amortización para los bienes de activo fijo adquiridos en los tres primeros años.

Tributos Locales:

- Bonificación del 95 por 100 de la cuota, y en su caso, de los recargos, de los siguientes Tributos Locales:
 - a) Impuesto sobre actividades económicas.
 - b) Impuesto sobre bienes inmueble correspondiente a los bienes de naturaleza rústica.

Hasta la entrada en vigor del Impuesto sobre Actividades Económicas la bonificación anterior se aplicará sobre la cuota y recargos de la Licencia Fiscal de actividades comerciales Industriales.

Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas:

- Exención operaciones, salvo entrega de bienes inmuebles realizadas por las Cooperativas, entre sí o con sus socios, en Canarias, Ceuta y Melilla.
Se exceptúan de esta exención las ventas, entregas o transmisiones de bienes inmuebles.

Operaciones de fusión y escisión.

- Beneficios fiscales Ley 76/1980 en su grado máximo.

2.— Beneficios fiscales reconocidos a las Cooperativa especialmente protegidas.

Todos los anteriores y además los siguientes:

- a) Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para las adquisiciones de bienes y derechos que tiendan al cumplimiento de sus fines sociales.
- b) Bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades.