

# ESTUDIOS

## Las cooperativas en la jurisprudencia tributaria

Por

JOSE MANUEL DE LUIS ESTEBAN  
Inspector Técnico Fiscal del Estado

### I.—INTRODUCCION

Antes de fijar aquellos puntos más importantes sobre los que ha evolucionado la jurisprudencia tributaria en materia de Cooperativas, conviene delimitar el tiempo a que vamos a referirnos y la situación de las Cooperativas en relación con la fiscalidad en este período.

Tomamos como punto de partida el Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 9 de abril de 1954. Con anterioridad a este período los problemas fiscales planteados a las Cooperativas no fueron abordados de forma unitaria y relativamente completa hasta la O. M. de 27 de enero de 1948. Esta disposición de dudosa legalidad salió al paso del confusionismo existente con anterioridad, con el propósito de delimitar el alcance de las exenciones tributarias; sin embargo, no regula de forma sistemática todas las cuestiones que plantea la proyección fiscal de las Cooperativas. Las Leyes de Cooperación de 9 de septiembre de 1931 y de 2 de enero de 1942 no aportan nada nuevo en materia tributaria, limitándose a ratificar las exenciones concedidas con anterioridad (1).

La situación anterior se caracterizaba por la existencia de unos beneficios tributarios aislados para algunas Cooperativas, predominando la clase y condición de los asociados sobre la propia actividad empresarial. Así, en realidad, se puede hablar de beneficios de las Cooperativas de obreros, de los Sindicatos agrícolas y Cooperati-

---

(1) AMOROS RICA realiza un minucioso estudio del régimen tributario de las Cooperativas en este período: «*Régimen Jurídico Fiscal de las Cooperativas españolas*», Edit. de Derecho Financiero, pág. 93 y ss. Madrid, 1952.

vas de pósitos, que, después de la primera Ley de Cooperativas de 9 de septiembre de 1931, se agrupan con la denominación genérica de Cooperativas Populares.

El Estatuto Fiscal de 1954 establece las líneas fundamentales de la fiscalidad cooperativa que continúan inalteradas en la actualidad, aunque sus disposiciones no fueron suficientes para resolver de forma satisfactoria los conflictos que se plantearon. Al margen de los defectos internos del Estatuto, éste se había quedado desfasado con las Reformas Tributarias de 26 de diciembre de 1957 y, sobre todo, con la de 11 de junio de 1964, que en su artículo 230, 6, obliga a la publicación de un nuevo Estatuto Fiscal que acomode a la especial naturaleza de las Cooperativas el nuevo cuadro de tributos creado con la nueva Reforma. En cumplimiento de esta Ley se aprueba el Estatuto Fiscal vigente en la actualidad de 9 de mayo de 1969, que en su disposición final cuarta deroga la Orden de 27 de enero de 1948 y el Decreto de 9 de abril de 1954 (2). Seleccionamos la Jurisprudencia disponible a partir de esta fecha, lo cual no está en contradicción con el hecho de que los fundamentos jurídicos de algunas de las sentencias o resoluciones, en especial las más cercanas a la misma, se realicen en base a la legislación anterior, principalmente, la O. M. de 27 de enero de 1948. Nuestra intención es clara. Queremos recoger el pensamiento jurisprudencial a partir de la existencia conjunta y ordenada, por vez primera, de una normativa fiscal de las Cooperativas, y su evolución hasta el momento actual. Veremos la influencia de las nuevas disposiciones en las decisiones jurisprudenciales, lo cual es perfectamente lógico y consecuente con la propia misión de los tribunales y su sensibilidad ante la aparición de nuevas formas.

Si hacemos una observación de carácter cuantitativo tenemos que afirmar que la Jurisprudencia no ha sido muy numerosa en estos veintidós años que comprende el período elegido. Las razones para explicar la falta de conflictividad fiscal de las Cooperativas, en nuestra opinión, pudieran ser las siguientes:

a) La existencia de la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, creada por la O. M. de 27 de enero de 1948, una de cuyas facultades era la de informar preceptivamente en los expedientes relativos a la aplicación del régimen fiscal, lo que impedía que la Administración dictara los actos administrativos, quedando en suspenso el expediente, hasta conocer el informe de la Junta. Dada la formación especializada de los componentes de la misma, su in-

---

(2) Un estudio completo sobre la motivación formal, contenido, rango normativo y estructura del Estatuto Fiscal vigente, puede verse en J. L. DEL ARCO: «*Régimen Fiscal de las Cooperativas*», pág. 51 a 59, Gráficas Nilo, Madrid, 1969; y en mi obra: «*Las Sociedades Cooperativas y su Régimen tributario*», pág. 68 a 77. Escuela de Inspección Financiera. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.

fluencia sobre los órganos administrativos, aunque sin tener carácter vinculante, ha sido en ocasiones ciertamente decisiva.

El Estatuto vigente de 1969 conserva la Junta Consultiva, pero devuelve a los órganos administrativos o económico-administrativos su plena competencia al disponer en su artículo 4.º que «Las controversias sobre cuestiones de derecho que puedan surgir entre la Administración Fiscal y las Cooperativas, en relación con el cumplimiento de sus deberes fiscales, se resolverán en la forma dispuesta en los artículos 160 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones complementarias.

Las controversias sobre cuestiones de hecho serán resueltas por los Jurados Tributarios, de acuerdo con la competencia reconocida a los mismos en la Ley propia de cada tributo», ello sin perjuicio del preceptivo informe de la Junta en aquellas materias que le son propias.

b) La regulación casuística y pormenorizada de los requisitos exigidos para que cada una de las Cooperativas, dentro de su clase y fines, gocen de la protección. Dados los límites reducidos entre los que se sitúa la protección fiscal podemos decir que la propia normativa ha cerrado el paso a las más variadas interpretaciones y muchos de los problemas que a pesar de ello se han planteado, obedecen al propósito de forzar una interpretación más generosa para romper los estrechos límites de la protección y, en consecuencia, el reconocimiento de un régimen fiscal más favorable.

c) El control fiscal de las exenciones ha sido muy escaso. La concepción paternalista del cooperativismo español, la excesiva politización de sus problemas, su vinculación y dependencia a distintos organismos, han creado un clima de sensibilidad política y social de protección para cualquier entidad por el simple hecho de adoptar la forma social cooperativa. Su reflejo más inmediato y práctico se ha concretado en una actitud de tolerancia por parte de la Administración tributaria.

Nos interesa conocer la Jurisprudencia fiscal nacida de la aplicación del Estatuto especial y que hace referencia principalmente a las Cooperativas protegidas.

Con esto no queremos olvidar la existencia de aquellas resoluciones o sentencias nacidas de la aplicación del régimen tributario común en relación a hechos imponderables realizados por las Cooperativas para los que no está prevista, ni justificada, la protección; si bien, por su número e importancia, aparecen destacadas las que hacen referencia a la configuración fiscal de las Cooperativas protegidas, al reconocimiento general del derecho a la exención y a la amplitud de la misma en un determinado impuesto.

También consideraremos algunos aspectos generales sobre los que se ha pronunciado reiteradamente la Jurisprudencia en relación a la

intervención necesaria de la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Sobre este esquema básico, la determinación de los criterios más importantes mantenidos por la Jurisprudencia del Tribunal Económico-Administrativo Central y por la del Tribunal Supremo exige, asimismo, el previo deslinde y conocimiento de las manifestaciones jurisprudenciales pormenorizadas y concretas, en base a las cuales podemos inducir cuáles han sido los aspectos más conflictivos, las soluciones que se han dado y la incidencia que han tenido en la normativa legal posterior sobre la materia. Veremos cómo los problemas interpretativos suscitados entre la Administración Fiscal y las Cooperativas, y que han tenido una respuesta uniforme y definitiva por parte de la Jurisprudencia, han trascendido e influido, si bien de forma diferente, en la regulación cooperativa posterior, incorporando a sus normas aquellas precisiones e interpretaciones elaboradas detenidamente por los tribunales y que sirven para perfeccionar el texto primitivo. A veces también intentando, con ocasión de la aparición de una disposición nueva, abrir camino a una interpretación extensiva, principalmente en relación con el reconocimiento de exenciones, que con anterioridad aparecía claramente cerrado por la doctrina jurisprudencial en base a la aplicación correcta de las disposiciones vigentes.

Concretamos el pensamiento de la Jurisprudencia a los siguientes puntos:

- Reconocimiento y aplicación del derecho a la exención de las Cooperativas protegidas. Adquisición y pérdida de esta calificación jurídica tributaria.
- Intervención de la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas.

## II.—RECONOCIMIENTO Y APLICACION DEL DERECHO A LA EXENCION DE LAS COOPERATIVAS PROTEGIDAS. ADQUISICION Y PERDIDA DE ESTA CALIFICACION JURIDICA TRIBUTARIA

La Ley General de Cooperativas de 19 de diciembre de 1974 define en su artículo 1.º a la Cooperativa como «aquella sociedad que, sometiéndose a los principios y disposiciones de esta Ley, realiza, en régimen de empresa en común, cualquier actividad económico-social lícita para la mutua y equitativa ayuda entre sus miembros y al servicio de éstos y de la comunidad».

La especialidad de las Cooperativas hay que buscarla en la sumisión a los principios cooperativos, a la normativa cooperativa y a sus propios Estatutos. El cumplimiento de los fines específicos de las Cooperativas de una determinada clase y los requisitos formales exi-

gidos para su nacimiento dan lugar a su existencia y a una calificación jurídica determinada (3).

En relación con el disfrute de los beneficios tributarios ha existido la creencia ampliamente generalizada de que bastaba la inscripción de una Cooperativa, previa aprobación de sus Estatutos, en el Ministerio de Trabajo, para gozar de las exenciones fiscales. Sin embargo, la legislación Fiscal Cooperativa se ha movido de forma clara e inequívoca en torno a los siguientes principios orientadores (4):

a) En principio, las Cooperativas están sometidas al derecho fiscal común.

b) Exigencias de técnica tributaria obligan a tener en consideración las especiales características de estas Cooperativas tanto en su organización como en su funcionamiento. Es por ello por lo que se dedica especial atención a la forma de determinar sus beneficios en el Impuesto de Sociedades, a las relaciones entre Cooperativas y socios y a la diferenciación de los retornos cooperativos y dividendos.

c) Razones de política social aconsejan proteger no a todas, sino solamente a algunas Cooperativas, en atención a la condición de sus socios o a la índole de sus actividades.

Como afirma DEL ARCO, muy acertadamente, «es importante que, por primera vez, la norma fiscal caiga en la cuenta y declare con énfasis que una cosa es el tratamiento de las Cooperativas en general como Sociedades y Empresas de particulares características y otra cosa el tratamiento de las que, por diferentes razones, merecen un régimen fiscal protegido» (5).

Tanto el Estatuto Fiscal de 1954, como el actualmente vigente del año 1969, distinguen, a efectos tributarios, dos grupos diferenciados de Cooperativas: Las Cooperativas protegidas y las Cooperativas no protegidas.

También la Jurisprudencia del Tribunal Económico Administrativo Central, en su Resolución de 19 de octubre de 1956, después de señalar el origen de la exención de Contribución de Utilidades para las Sociedades Cooperativas, afirma que «...Como todas las exenciones que se conceden no por razón de la persona o entidad a que se atribuyen, sino de sus circunstancias, han podido y pueden ser discutidas siempre por la Administración, cuando estima que esas

---

(3) El artículo 3.º de la Ley General de Cooperativas señala que «La Cooperativa, una vez constituida, tendrá personalidad jurídica», y el artículo 41 regula los requisitos para su constitución: escritura pública, inscripción en el Registro General de Cooperativas del Ministerio de Trabajo y su toma de razón en el Registro mercantil.

(4) Véase mi obra, anteriormente citada, «Las Sociedades Cooperativas y su régimen tributario», pág. 70.

(5) «Régimen fiscal de las Cooperativas», op. cit. pág. 57 y 58.

circunstancias no se justifican, siendo absurdo creer que basta la inscripción de una Cooperativa, previa aprobación de su Reglamento, en el Ministerio de Trabajo, para que goce de las mencionadas exenciones, cualesquiera que fuesen los negocios a que se dedique».

De la clasificación entre Cooperativas protegidas y no protegidas que establece el Estatuto Fiscal «Se deduce, que no basta que la Cooperativa esté constituida de acuerdo con las leyes oportunas y sus reglamentos aprobados por el departamento correspondiente para que, sin otra consideración, hayan de gozar de exención fiscal, puesto que tan Cooperativas son las protegidas como las excluidas, desde el punto de vista de su legal constitución».

Aclarada, como cuestión inicial, esta posible confusión, vamos a conocer la doctrina jurisprudencial en relación al reconocimiento de la protección, como determinante de un régimen especial de exenciones.

1. *Sólo están protegidas las operaciones regulares de las Cooperativas que constituyen su actividad principal.*

La realización de una actividad con carácter exclusivo es, frecuentemente, determinante del disfrute de la exención. La realización de actividades distintas a aquella que constituye el objetivo social de la Cooperativa origina la pérdida bien de su carácter cooperativo o solamente de la calificación fiscal de protegida. A veces, se permite la realización de actividades complementarias y subordinadas a la principal y, aunque éstas no gozan de la protección, no son tampoco un obstáculo para seguir disfrutando de la protección reconocida a la actividad propiamente cooperativa.

Tenemos un ejemplo muy claro en las Cooperativas de viviendas que aunque se constituyen para la construcción de viviendas, también se les permite construir y vender los locales de negocios del edificio y los servicios complementarios y obras de urbanización dentro de los límites autorizados para las viviendas de Protección Oficial.

Las Cooperativas de Crédito, además de la realización de las operaciones activas y pasivas con sus asociados, pueden recibir imposiciones de terceras personas, siempre que tales operaciones se autoricen en sus Estatutos. En relación a estas Cooperativas se ha discutido ampliamente la posibilidad de realizar tales operaciones con personas no asociadas. El Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 de mayo de 1960, llegó a la conclusión de que aunque es actividad regular de las Cooperativas de Crédito recibir imposiciones de extraños a la entidad, solamente se benefician de las exenciones tributarias las efectuadas con sus propios asociados.

CONSIDERANDO: Que esta interpretación del artículo 44 de la Ley de Cooperativas, la recoge, en sus Estatutos, la Caja de

Crédito de G. en sus artículos 2.º y 42 y como los mismos fueron aprobados por el Organó competente del Ministerio de Trabajo, es indudable que son actividades legales esas de recibir imposiciones, porque de otro modo, no las hubiera podido autorizar, siendo además de hacer notar que es el propio Ministerio de Hacienda en el Decreto de 9 de abril de 1954 en su artículo 5.º al decir que las Cooperativas de Crédito, no podrán gozar de los beneficios fiscales, cuando realicen operaciones activas con personas o entidades ajenas a la misma o cuando los intereses abonados a sus impositores excedan de los máximos legales determinados con carácter general para la Banca, lo que viene a expresar que las operaciones pasivas, cual recibir imposiciones, no tienen otra limitación que la de abonar el interés general y que las activas, otorgar créditos, sólo pueden ser a favor de los asociados, interpretación que vuelve a ratificar en la Regla 4.º de la Instrumentación de 13 de mayo de 1958 para la exacción del Impuesto de Sociedades y demás entidades jurídicas en la que se concede la exención a las Cooperativas de Crédito «que no realicen negocios activos sino con sus propios socios» y como estos beneficios fiscales, sólo se conceden cuando las actividades sean legales, es evidente que el propio Departamento de Hacienda reconoce que es actividad regular de las tan citadas Cooperativas de Crédito recibir imposiciones de extraños a la entidad.

CONSIDERANDO: A mayor abundamiento de lo antes expresado que esta Sala en sus sentencias de 17 de marzo de 1951 y 11 de febrero de 1952 tiene declarado que es operación regular de las Cooperativas de Crédito la «de recibir imposiciones de extraños con tal de que lo autorizaran sus Estatutos, aprobados en forma legal, requisito que, como antes se ha expresado, concurre en el caso de autos.

No se protege, y su realización es causa de la pérdida de la protección, la realización de actividades financieras o dedicadas a la obtención de un beneficio patrimonial simplemente. Así, se pierde la exención:

1.1 Por ceder a un tercero una fábrica percibiendo un canon de utilización por ella. (Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 1963).

CONSIDERANDO: Que las exenciones tributarias de las Tarifas 2.ª y 3.ª de la Contribución de Utilidades no pueden alcanzar a la Cooperativa recurrente —según dispone la Orden de 27 de enero de 1948— por haber extralimitado los fines peculiares para los que fue constituida y autorizada, ya que sus actividades no se concretaron a la molturación del trigo de sus asociados, pues conforme acreditan las actuaciones, a más de la fábrica de harinas «La Providencia» cuenta con una panadería denominada «La Purísima» e hizo cesión a terceros en la fábrica de

harinas, percibiendo un canon de utilización por cada fanega molturada, incumpliendo con ello lo establecido en la Ley de Cooperativas de 2 de enero de 1942 cuyo artículo 37 dispone que el aprovechamiento de las instalaciones sólo puede realizarse en favor de sus asociados y a través de la propia Cooperativa; motivos por los que la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, al informar preceptivamente en el expediente originario de este recurso expresó que la Entidad demandante «no puede gozar de las exenciones fiscales a que hace referencia la Orden de 27 de enero de 1948, debiendo por lo tanto tributar por las Tarifas 2.<sup>a</sup> y 3.<sup>a</sup> de la vigente Ley de Utilidades...»; advirtiéndose claramente la marcada diferencia entre el supuesto litigado ahora y el que motivó la sentencia de esta Sala, fecha 7 de julio de 1962, invocada por el autor en pro de su tesis, ya que en aquel caso hubo de acreditarse que el trigo molturado por la Cooperativa recurrente entonces era menor en cantidad del perteneciente a sus asociados, y teniendo que sentar aquí idéntica doctrina a la expresada en la S. de 22 de enero último que contempló idéntico supuesto al que ahora se juzga.

1.2 Porque una Cooperativa de consumo construya unos edificios y arriende los locales comerciales (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 1966).

CONSIDERANDO: Que la prueba practicada en el expediente apreciada en su conjunto, conforme a los criterios de la lógica jurídica y crítica racional, se llega a la conclusión de que la Cooperativa recurrente ha incumplido la normativa a que se alude en los apartados precedentes, tanto por la venta de artículos a personas no asociadas, como por el hecho de que en la construcción de un edificio no se haya observado la exigencia de aquel único objeto «de uso exclusivo para los asociados», pues se han arrendado varios locales comerciales, desnaturalizando la finalidad cooperativa.

1.3 Por poseer una importante cartera de valores o dedicarse a financiar otras Sociedades.

CONSIDERANDO: Que aparte de lo expuesto y al margen de los objetivos y finalidades peculiares de la Cooperativa, concretados en el artículo 4.º de sus Estatutos, y por mucha extensión que se pretenda dar a su contenido, resulta probado en el expediente, que la Cooperativa de que se trata *posee una cartera de valores* integrada por acciones de otras Sociedades, de importante cuantía, reveladora de su participación en otros negocios, afines o no, y además realiza, según acusan en sus libros algunas rúbricas contables, la financiación de otras Empresas con las que está relacionada, siendo por tanto los posibles rendimientos que su cartera de valores y sus operaciones de tipo financiero puedan producir, ajenos a su actividad específica.

(Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 1963).



CONSIDERANDO: Que el sentido —contrario a la Cooperativa recurrente— del informe de la Junta Consultiva se ve acentuado por algo —que en dicho informe no se ve omitido, sino recogido puntualmente tal trascendencia cual el hecho de la posesión por la Cooperativa de valores ajenos en grado que la presentan, más que como una Cooperativa agropecuaria, como una empresa mercantil o financiera, voluntariamente alejada de las lindes de las entidades del campo que necesitan para su subsistencia normal de la protección del Estado.

CONSIDERANDO: Que esto, por lo demás, es lo que ya motivó en aquellos anteriores autos sentencia de esta misma Sala en sentido desestimatorio del recurso; sentencia a la cual pudo haberse, pura y simplemente, atendido la Sala, si no hubiera preferido el camino de una reconsideración del problema con todos los elementos utilizables; pero término éste de la «reconsideración», al que no era de dar en principio ni es de darle en conclusión un sentido de forzoso cambio de punto de vista, sino —como en este caso resulta indicado— de reafirmación en fin de cuentas del criterio precedente por entenderlo sólidamente fundado y, por tanto, no merecedor de rectificación en grado alguno

(Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 1968).

2. *No se protege la realización de actividades ajenas a los fines sociales determinantes de la protección.*

Para gozar de la protección fiscal se exige el cumplimiento riguroso de unos requisitos que hacen referencia directa a la condición de los socios que integran la Cooperativa y a su actuación. Las Cooperativas se definen fiscalmente no solamente por la realización de unos objetivos sociales determinados, sino además por una limitación de carácter subjetivo aplicable a la condición, número y cualidad de los socios.

Con carácter general podemos afirmar que únicamente se protegen aquellas actividades que demuestran una pequeña capacidad económica (se hace referencia expresa a pequeños o medianos agricultores; armadores de pesca de bajura o gentes del mar; trabajadores manuales que utilicen su propio trabajo; pequeños artesanos; trabajadores, empleados y funcionarios; viviendas económicas, etc., etcétera) (6).

Supone, finalmente, una derivación de los fines sociales, la actividad de una Cooperativa como simple empresa comercial:

---

(6) Como ya hemos dicho en ocasiones anteriores (vid. «*Las Sociedades Cooperativas y su régimen tributario*», pág. 138), creemos que los límites exigidos para configurar el concepto fiscal de «pequeña Cooperativa» están desactualizados, siendo necesaria una nueva revisión para ampliar el ámbito de la protección de forma más acorde con el cooperativismo que exige la situación española.

2.1 Por ello, no se protegen las Cooperativas que asocian comerciantes, industriales y profesionales para la realización de servicios y actividades comunes:

CONSIDERANDO: Que para calificar y enmarcar la Cooperativa recurrente entre las previstas en la Ley de Cooperación y desde el campo tributario se ha de acudir a lo dispuesto en los artículos 2.º y 3.º del Decreto dicho, que no contraría la definición legal y en él se establece que para que una Cooperativa pueda calificarse como de consumo protegida, es indispensable, que los socios sean funcionarios, empleados u obreros y que se proponga como fin el procurar a los afiliados y sus familiares, artículos alimenticios, de uso corriente, añadiendo el artículo 4.º que queda condicionada la protección a estas circunstancias, y siendo así que la Cooperativa de que se trata está constituida por profesionales farmacéuticos y que en sus Estatutos como actividad y fines de muy destacado relieve, se consigna el de «adquirir con destino a las oficinas de Farmacia, especialidades farmacéuticas, productos de laboratorio, etcétera» en el aspecto comercial, viene a ser un mayorista o almacenista de productos farmacéuticos con los beneficios y ventajas para los socios y la Cooperativa propios de este ciclo, por lo que es incuestionable que no puede, a efectos del impuesto discutido estimársela como de Consumo protegida, y siendo así que toda la argumentación de la demanda y la alegación de textos legales y reglamentarios, se hace partiendo de un supuesto erróneo en la calificación fiscal, es preciso desestimar los pedidos de la demanda, y declarar que la Orden recurrida se ajusta a derecho al denegar la exención.

(Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 1963).

CONSIDERANDO: Que respecto del primer punto, aparte de que el razonamiento del tercer Considerando del Acuerdo mencionado es decisivo para resolverlo por cuanto que denegada la exención fiscal pretendida por la recurrente, por Orden del Ministerio de Hacienda de 30 de diciembre de 1963, al ser el Titular del Departamento el que resolvió denegándola tal petición, queda comprendida esta Resolución en el apartado e) del artículo 45 del Reglamento de Procedimiento de Reclamaciones Económico-administrativas de 26 de noviembre de 1959, que las excluye de la expresada vía, con lo cual la impugnación por este cauce es reglamentariamente imposible; pero es que además, al no estar la Cooperativa reclamante en la enumeración que hace el artículo 2.º del Decreto de 9 de abril de 1954 enumerativa de las que gozan de la consideración fiscalmente protegidas, por cuanto la recurrente, no obstante titularse de consumo no está integrada por obreros, funcionarios o empleados que se procuren artículos alimenticios a través de ella para sus necesidades familiares, sino que la forman detallistas de ultramarinos que los adquieren para su reventa a precios más económicos, cuya mayor ganancia reparten los asociados, actividad plenamente mercantil muy lejana de la idea de cooperación en que estas entidades se fundan y que la privan lógicamente de los bene-

ficios fiscales a que aspira la de autos, que estableció el legislador para fines cooperativos muy diferentes a los de «A».

(Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 1968).

2.2 Tampoco se protegen las Cooperativas del campo cuando todos sus asociados no sean propietarios, arrendatarios o aparceros de fincas rústicas o ganaderas:

CONSIDERANDO: Que según la norma copiada las Cooperativas del Campo se definen a los efectos fiscales, no sólo por la realización de los fines propios de esta clase de entidades según la legislación vigente, sino además, por una limitación de orden subjetivo, cual lo es, la necesidad de que todos sus asociados sean propietarios, arrendatarios o aparceros de fincas rústicas o ganadas, cualidad ésta, que no exigen a sus asociados los Estatutos de la Cooperativa reclamante, dado que, conforme al artículo 8.º de ellos, sólo se atiende a la vecindad o residencia en la villa de B. y a determinadas circunstancias personales de edad, sexo y estado, sin que tampoco pueda afirmarse que por el solo hecho de su ingreso como asociados los cooperativistas participen necesariamente en el cultivo o disfrute de fincas rústicas, sea como propietarios, arrendatarios o aparceros, pues bien pudieran limitarse al disfrute de otros fines colectivos, como los de crédito y demás relacionados en el artículo 2.º estatutario; razones bastantes para excluir de la calificación de protegida a los efectos fiscales, a la Cooperativa «La Benéfica» de B. puesto que, como es sabido, el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911, sólo permite conceder exenciones cuando concurren los requisitos exigidos por las leyes que los establecen.

(Resolución del T. E. A. C. de 10 de junio de 1958).

CONSIDERANDO: Que la Cooperativa recurrente no cumplió la obligación exigida por el n.º 6.º de la O. de 27 de enero de 1948 y al practicarle visita la Inspección de Hacienda con fecha de 27 de junio de 1950 pudo comprobarse que sus actividades no se adaptaban al fin cooperativista por cuanto su contabilidad reflejaba la efectividad de elevadas ganancias en la cuantía que dejamos expresada, lo que evidenciando un manifiesto lucro motivó el pase de las actuaciones inspectoras a la Administración de Rentas Públicas con propuesta de liquidación por Tarifas 2.ª y 3.ª de la Contribución de Utilidades; solicitándose entonces por la hoy demandante, al amparo de lo establecido en el n.º 5.º de la O. de 27 de enero de 1948, el preceptivo informe de la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, que lo emitió expresando literalmente: «Que aun calificada la Entidad de que se trata por el M. de Trabajo como Cooperativa del Campo, la circunstancia de poder formar parte de ella, según sus Estatutos, todas aquellas personas naturales dedicadas a la producción avícola de carácter industrial —sean o no agricultores o ganaderos puesto que en ellas no se establece tal limitación— impide a dicha Entidad gozar de los beneficios fiscales a que hace referencia la Orden ministe-

rial de 27 de enero de 1948 y el D. de 9 de abril de 1954, ya que constituye una Asociación patronal para la compra en común de los elementos necesarios para el ejercicio de una actividad lucrativa distinta de la derivada o aneja a una explotación agrícola propiamente dicha, comprendida por su singularidad en epígrafe especial dentro de las tarifas de la Contribución Industrial según O. de 27 de mayo de 1947.

(Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 1963).

CONSIDERANDO: Que la llamada «Cooperativa del Campo «La Benéfica» de Barcarrota, examinados detenidamente los Estatutos y especialmente en los extremos de los fines por ella propuestos o emprendidos y las personas que como componentes omiembros son sus beneficiarios, desde sus ya anteriores Estatutos de 16 agosto de 1919, se observa que, en vez de venir integrada por todos y soios los elementos agrícolas de la localidad (propietarios no cultivadores, propietarios cultivadores, arrendatarios o cultivadores no propietarios), es decir, las personas allí de un modo o de otro vinculadas directamente al campo, se admite como socios, pura y simplemente a los vecinos de la localidad (en los viejos Estatutos citados se llama a la entidad «Sociedad de vecinos»); lo cual deja desvirtuada la finalidad y la razón de ser una tal cooperativa; por lo menos, ante el criterio —siempre restrictivo— de una exención fiscal.

(Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 1968).

2.3 En relación con las Cooperativas de vivienda solamente se protegen las que tengan por objeto exclusivo la construcción de viviendas económicas para uso de sus asociados.

Por ello, no goza de protección una Cooperativa que no construya, sino que compra los edificios y construidos:

CONSIDERANDO: Que a esos efectos es indudable que la reglamentación de las exenciones fiscales para las Cooperativas y a virtud de la mayor ampliación de sus operaciones, se lleva a cabo de una manera precisa y terminante con una regulación sistemática establecida por el D. de 9 de abril de 1954, que en su artículo 3.º ap. e), considera como Cooperativas de Viviendas protegidas las que tengan por objeto la construcción de viviendas económicas para uso exclusivo de sus asociados, manteniéndose así lo establecido por el art. 41 de la Ley de Cooperación de 2 de enero de 1942, que también señaló como naturaleza y objeto de las citadas Cooperativas el que se dediquen a la construcción de casas para sus socios, y es patente que en estos términos no puede estimarse comprendida la operación de referencia, esto es, la compra por la «Cooperativa Nuestra Señora del Perpetuo Socorro» de una finca urbana en la ciudad de Málaga, compuesta por ocho edificios totalmente terminados, con 120 viviendas independientes, construidas por el vendedor don Francisco D. T. según la escritura de declaración de obra nueva otorgada en 8 de octubre de 1957, haciéndose constar además expresamente que fue «construida a sus expensas y con materiales suyos».

**CONSIDERANDO:** Que los propios Estatutos de la Cooperativa recurrente aprobados por Orden del Ministerio de Trabajo de 23 de diciembre de 1955, previenen en su art. 2.º que la «entidad tiene por objeto la construcción de viviendas económicas para uso exclusivo de los socios, a fin de proporcionarles un hogar digno, higiénico y económico en bloque o unipersonales, y para el ejercicio de cualquier otra operación que directa o complementariamente se encamine al mismo fin o sirva para su mejor ejecución», deduciéndose de ello claramente que la finalidad de la Cooperativa, de acuerdo también con las disposiciones antes citadas, en la construcción de viviendas para sus asociados, sin que pueda considerarse extensivo dicho objeto a la compra de edificios ya construidos, y aunque sea con el propósito de destinarlos a las viviendas para los socios, propósito que por otra parte, tampoco aparece expresado en la escritura de compra de los edificios mencionados, y que motivaron las liquidaciones impugnadas, que además es preciso tener en cuenta que fueron giradas con reducción del 90 por 100 de la base liquidable por tratarse de primera enajenación a título oneroso, conforme a la legislación de viviendas protegidas.

(Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 1966).

La construcción debe ser el fin social «exclusivo» y las viviendas a construir deben ser «económicas», y este objeto social, así definido, debe hacerse constar en los Estatutos de la Cooperativa:

En el presente caso —y como quedó razonado en el fallo— la «Cooperativa de Viviendas» según se desprende del art. 3.º de sus Estatutos (testimoniado por el Notario autorizante en la escritura de 9 de noviembre de 1974) tiene definido su objeto social de la forma siguiente: «el objeto fundamental de la Cooperativa es agrupar una serie de personas naturales y con capacidad jurídica, que aunando sus esfuerzos y aportaciones económicas, se obliga voluntariamente y sin ánimo de lucro a adquirir terrenos y a construir en ellos sus propias viviendas, constituyendo en ellas sus domicilios habituales...» con lo cual se pone de manifiesto que esta entidad no cumple los requisitos especificados que la ley exige dada su naturaleza y que son aquéllos a que se ha hecho mención en el Considerando anterior, porque, al menos, no cubre dos de los allí enumerados, ya que la construcción de viviendas, como fin social, se proclama sólo como «fundamental» y no como «exclusivo», y por otro lado, se declara que la finalidad de la Cooperativa es construir «viviendas» y no «viviendas económicas», como era necesario (teniendo en cuenta que el concepto de «vivienda económica» está plasmado en el art. 6.º del Decreto de 9 de mayo de 1969).

(Resolución del T. E. A. C. de 22-X-75 y 1-VII-76).

### 3. *No se protegen los procesos industriales complicados.*

A pesar de la minuciosidad con que el Estatuto Fiscal fija las condiciones positivas y negativas para otorgar la protección a las Cooperativas, la utilización de algunas expresiones técnicas incon-

cretas ha dado lugar a que la interpretación del alcance de las mismas haya sido frecuentemente motivo de discrepancia entre la Administración tributaria y las Cooperativas, dando origen a una jurisprudencia muy abundante y reiterada.

El Estatuto Fiscal, en el artículo 8, señala como causa de pérdida de la condición de protegidas de las Cooperativas del Campo, el que los productos agrícolas o ganaderos aportados por los socios sean sometidos en la Cooperativa a algún proceso industrial. Consciente de la relatividad de la expresión señala, sin carácter limitado y únicamente a título de ejemplo, enumera algunas operaciones consideradas de transformación primaria y otras que integran un proceso industrial.

Para las Cooperativas del Mar, el artículo 9 establece como causa de pérdida de la protección, la realización de aquellas actividades que impliquen la industrialización del pescado, salvo la de salazón o congelación efectuada en el propio barco capturador.

También queda clara la intención del legislador al determinar los requisitos de las Cooperativas de Producción, que deberán estar formadas por trabajadores que actúen por sí mismos, con su personal trabajo de carácter «preponderadamente manual».

Queda claro que se excluyen de la protección los procesos industriales complicados. La dificultad se plantea al examinar si algunas de las actividades realizadas son o no de transformación primaria.

El problema se ha planteado en torno a la realización de algunas actividades concretas, como el aderezado de aceitunas verdes, la elaboración de ciertos productos derivados de la leche y la fabricación de piensos compuestos. Las divergencias se han planteado con mayor frecuencia en el Impuesto de Tráfico de las Empresas y en el Impuesto sobre Sociedades, aunque el planteamiento no es exclusivo de ningún impuesto en particular, sino que afecta a la fiscalidad entera de las Cooperativas, por tratarse de un problema relacionado directamente con su calificación jurídica.

La doctrina del Tribunal Supremo podemos resumirla así:

3.1 Las operaciones que suponen una leve transformación, como puede ser el aderezo de las aceitunas, no llevan consigo la pérdida de la exención (Sentencia de 4-V-67).

3.2 La transformación primaria sólo alcanza al ciclo de conservación y preparación de los productos naturales.

Por ello, no pueden gozar de protección:

a) Una Cooperativa lechera que se dedica a la fabricación de productos derivados de la leche, como leche descremada, con adición de malta, en polvo, leche maternizada, harina lacteada, etc. (Sentencias de 14 de diciembre de 1963 y 13 de febrero de 1968).

**CONSIDERANDO:** Que la cuestión suscitada en la presente litis viene a quedar centrada, precisamente, en la conceptualización —positiva o negativa, favorable o contraria— que como operaciones de «transformación primaria», excluyentes de toda calificación de «proceso industrial», deban merecernos las operaciones que la recurrente realiza y que como motivadores del cese de la exención la Administración fiscal señala.

**CONSIDERANDO:** Que, al entrar en este terreno específico y casuístico de las operaciones concreta y personalmente venidas a realizar por la Cooperativa de que aquí se trata, conviene dejar recogida la enumeración que, «a título enunciativo y no limitativo», el Decreto —en el mismo citado artículo 5.º— enumera como operaciones de «transformación primaria», y que —según tal textual enumeración— son: la elaboración de nata, mantequilla, quesos y caseína, leche pasteurizada, leche concentrada y en polvo.

**CONSIDERANDO:** Que, descartadas estas operaciones, que sí realiza la cooperativa recurrente, para que la misma disposición legal dé por permitidas, quedan como equívocas y necesitadas de calificación las otras, las de elaboración de los siguientes productos: leche descremada malteada, leche maternizada, harina lacteada, leche aciláctica, leche albuminosa y baburre.

**CONSIDERANDO:** Que, para la más sólida formación de juicio respecto de productos y conceptos que tal disparidad de apreciaciones y contraposición de actitudes resultaban originando entre las dos partes contendientes, la Sala, extremando su objetividad, acordó, en providencia «para mejor proveer», que fueran traídos a estos autos dos antecedentes documentales de los autos de un recurso anterior (enteramente análogo por no decir que igual al recurso, pero antecedentes documentales que habían sido aportados a aquellos autos y que, en cambio, no obraban en éstos), es a saber: el informe de la Jefatura del Distrito Agronómico —sobre el que mostraba un vivo interés la parte recurrente— y el informe de la Junta Consultiva —sobre el cual lo mostraba y no menos el representante de la Administración—; informes ambos que, cumplimentada en forma la diligencia antecitada, quedan ya incorporados a los autos del presente recurso, como formando parte ellos de los autos del recurso anterior que han sido unidos.

**CONSIDERANDO:** Que, examinados detenidamente uno y otro informe, aparece: que el de la Jefatura Agronómica —del que tanto se prometía a la entidad recurrente— apenas hace otra cosa que discurrir sobre la «leche condensada», como producto que, según el informante —Ingeniero Jefe—, no puede constituir en modo alguno producto implicativo de algo más que una mera «transformación primaria» de la leche y que —por tanto— no tiene significación bastante para colocar a la Cooperativa en la comprometida situación de elaboradora de productos «no protegidos»; no extendiéndose a más, aparte de la conceptualización de tal producto aislado sino a una referencia, un tanto vaga y genérica, a «la fabricación de productos dietéticos con adición de

elementos hidrocarbonados y vitaminas» que conceptúa también como de simple proceso de «transformación primaria», por entender que «los primeros —los elementos hidrocarbonados— actúan como estabilizadores del producto final y los segundos —las vitaminas— se añaden exclusivamente con objeto de compensar la destrucción que sufren dichos elementos en los procesos de elaboración, resultando sensiblemente una restitución de los que originariamente tenía la leche fresca; pero sin pasarse en dicho informe a apreciaciones concretas y específicas acerca de todos y cada uno de los varios productos que van enunciados en anterior considerando y que la Administración acusa de productos en cuya elaboración hay más que una simple «transformación primaria» de la leche, por ende, lo suficiente para la desprotección legal de la Cooperativa por razón de tales productos.

CONSIDERANDO: Que, en cambio, en el informe de la Junta Consultiva, invocado por el Representante de la Administración se afronta determinadamente el estudio y la calificación específica y concreta de todos y cada uno de dichos productos en discusión —la harina lacteada, la leche aciláctica, la leche albuminosa, el baburre— de los que rotundamente sienta que «considéreselos industriales o sanitarios», lo cierto es —dice— que en su composición entran en proporción más o menos importante ingredientes o sustancias cuya adición no responde a aquella finalidad —la de indispensables o necesarias para la conservación—, sino a la de ofrecerlas al mercado consumidor con arreglo a fórmulas específicas determinadas en forma adecuada a las necesidades a que responden», fuera del área —concluye— de la actividad elaboradora de una cooperativa de las legalmente protegidas.

(Sentencia de 13 de febrero de 1968).

b) Las Cooperativas del Campo que elaboran piensos compuestos mediante la adición de sustancias vitamínicas a los piensos simples molturados. (Sentencias de 14 de diciembre de 1973; 31 de enero de 1974; 28 de febrero de 1974; 6 de marzo de 1974; 16 de abril de 1974; 1 de julio de 1974 (7).

CONSIDERANDO: Que el artículo 8.º, 2 declara la inexistencia de proceso industrial en las operaciones necesarias para conservar y preparar los productos agrícolas o ganaderos en su estado natural y aquellas otras que sólo impliquen una transformación primaria de los mismos, añadiendo que la adición de sustancias no necesarias o convenientes para la conservación de

---

(7) Véanse los comentarios a la Sentencia de 14 de diciembre de 1973 de J. BUIREO GUARRO: «Las Cooperativas protegidas: pérdida de beneficios fiscales», Rev. Crónica Tributaria, n.º 13, pág. 193 y ss.; de E. PEREZ RUIZ: «Las Cooperativas del Campo, fabricantes de piensos compuestos, auto del Impuesto de Tráfico de las Empresas», Civitas, Rev. española de Derecho financiero, n.º 4 (1974), pág. 969 y ss. y el de E. ABRIL ABADIN al conjunto de estas sentencias: «La elaboración de piensos compuestos, causa de pérdida de los beneficios fiscales en las Cooperativas del Campo», Rev. Crónica Tributaria, n.º 15, pág. 195 y ss.



los productos agrícolas o ganaderos o para la obtención o elaboración de los resultantes a su transformación primaria, será determinante de la pérdida de la protección fiscal, por donde se infiere pese a la nada clara redacción normativa, que la transformación primaria sólo alcanza al ciclo de la conservación y preparación de los productos naturales, sin que la adición de sus sustancias no necesarias o convenientes para su conservación pueda incluirse entre las operaciones de dicha transformación primaria y ni siquiera puede comprenderse incluida en la misma la adición de otras sustancias en relación con la última parte del transcrito precepto al aludir de la elaboración de los resultantes de su transformación si tal adición no es necesaria o conveniente para la conservación de los productos naturales.

(Sentencia de 14 de diciembre de 1973).

3.3 No son operaciones de transformación primaria aquellas en las que se utilizan como primeras materias las que resultan de algunas de las operaciones que en el Estatuto se enumeran como de transformación primaria.

Como una de las operaciones enunciadas en el Estatuto como de transformación primaria es la molturación de cereales y gramíneas para piensos, es obvia la conclusión del Tribunal Supremo, en las Sentencias anteriormente citadas, de que la elaboración de piensos compuestos no puede considerarse como una operación de transformación primaria.

CONSIDERANDO: Que a igual conclusión se llega partiendo de la determinación negativa de la transformación primaria contenida en la regla 3.ª del mismo artículo 8.º que se examina al negar esa calificación a las operaciones de transformación en que las primeras materias para los productos subsiguientes que se pretenden obtener fueran las resultantes de alguna de las transformaciones consideradas como primarias, ya que enumerada como tal la molturación de cereales y gramíneas para piensos, la ulterior adición de otras sustancias ha de ser calificada como proceso industrial, pese a su simplicidad pues tal norma así lo califica a los efectos de su aplicación específica aunque a efectos gramaticales, industriales o de otro orden normativo no merezca igual calificación la referida operación.

(Sentencia de 14 de diciembre de 1973).

Estos problemas interpretativos han trascendido e influido en la reciente Ley General de Cooperativas, concretamente en la disposición final tercera (8), quizá porque los problemas planteados por las Cooperativas que elaboran piensos compuestos, las Sentencias

---

(8) «Se considerarán, a todos los efectos, actividades cooperativas internas y tendrán el carácter de operaciones de transformación primaria las que realicen las Cooperativas del Campo y otras análogas con productos o materias, incluso suministradas por tercero, siempre que estén destinadas exclusivamente a explotaciones agrarias y otras de sus socios».

del Tribunal Supremo denegando a las mismas el carácter de protegidas y la gestación de la Ley han coincidido en el tiempo. No estamos de acuerdo con este oportunismo de la Ley General de Cooperativas, ya que por tratarse de normas tributarias son materia propia de un Estatuto Fiscal y no de una Ley General.

#### 4. *Se exige en todo su rigor el principio mutualista.*

El objeto social de la Cooperativa consiste en el ejercicio de una actividad económica, no para la obtención por la propia Sociedad de un lucro posteriormente repartible, sino en beneficio directo de los Cooperativistas que la integran. La Sociedad Cooperativa tiene un fin social diferente del de las Sociedades Capitalistas, éstas buscan la consecución de unas ganancias que han de repartir entre los socios, mientras que la Cooperativa pretende únicamente satisfacer las necesidades de sus asociados (9). Fiscalmente se refuerza esta finalidad protegiendo exclusivamente las operaciones realizadas en el seno de la Cooperativa.

##### 4.1 *Reparto proporcional de los excedentes del ejercicio*

La cesación de exenciones como consecuencia de un reparto vicioso de los excedentes, esto es, cuando las percepciones de sus asociados no sean proporcionales a la retribución e importancia de los servicios prestados por el socio a la Cooperativa, se consideraba en el Estatuto de 1954 como causa de pérdida de los beneficios en determinados impuestos.

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de mayo de 1970 (10) determina la pérdida de las exenciones en los Impuestos de Derechos Reales y Timbre a una Cooperativa de producción, en vista de que los excedentes o retornos cooperativos se distribuyeron no en proporción a los productos que cada asociado había fabricado y entregado, sino en proporción al número de elementos de que cada uno de los asociados disponía o utilizaba —los telares— para la producción en común; siendo éstos evidentemente representativos de una aportación de capital. Es, por tanto, la distribución de excedentes cooperativos realizada en proporción al «capital» de cada uno de los socios lo que implica el incumplimiento de uno de los requisitos condicionantes de la exención, impidiendo que ésta pueda aplicarse.

El actual Estatuto Fiscal de las Cooperativas, en su artículo 7.º, considera esta conducta como causa general de pérdida de la protección.

---

(9) Véase mi obra *«Las Sociedades Cooperativas y su Régimen tributario»*, pág. 23 a 25.

(10) Véase el comentario a la misma de S. PARRA DE MAS: *«Se deniegan exenciones por Derechos Reales y Timbre a una Cooperativa de producción por incumplimiento de condicionantes legales básicos»*. Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública n.º 97.

#### 4.2 Adquisición de productos a personas no asociadas.

Con carácter especial para las Cooperativas del Campo el artículo 8 establece como causas especiales de pérdida de los beneficios fiscales para estas Entidades, la adquisición de productos a personas extrañas a la Cooperativa para cederles terrenos, con o sin transformación.

En relación con el cumplimiento o no de este requisito y su interpretación, ha existido una jurisprudencia muy abundante como respuesta a las reclamaciones presentadas por las Cooperativas Harineras por molturación del trigo procedente del Servicio Nacional del Trigo (hoy Servicio Nacional de Productos Agrarios).

El artículo 5 del Estatuto de 1954 establecía la prohibición de gozar de los beneficios fiscales a las Cooperativas del Campo cuando adquieran productos agrícolas o ganaderos pertenecientes a personas extrañas a la Cooperativa o, en general, trafique con productos ajenos.

Como consecuencia de una interpretación literal del precepto, el T.E.A.C. en sus resoluciones de 17 y 27 de octubre de 1958, hizo suyo un informe de la Junta Consultiva denegando de las exenciones fiscales a una Cooperativa Harinera que reconoce claramente que obligada por las disposiciones del Servicio Nacional del Trigo, se ha salido de sus normas reglamentarias, operando con elementos extraños.

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 7 de julio de 1962, establece la siguiente doctrina, reiterada en algunas sentencias posteriores como la de 17 de enero de 1966:

a) El hecho de no disponer libremente del trigo con carácter general y por imperativo legal no se puede considerar como incumplimiento de los requisitos exigidos para gozar de la protección.

b) La presencia del intermediario legal no puede considerarse aisladamente para calificar de protegida o no una Cooperativa, sin tener en consideración la cuantía y calidad de las entregas recibidas por las Cooperativas y las efectuadas por los socios al Servicio Nacional del Trigo.

CONSIDERANDO: Que el hecho de que las disposiciones de carácter general impongan la entrega del trigo al S. N., imposibilitando su libre disposición por los particulares, salvo lo que se reserva a los agricultores, en lo que se refiere al problema planteado, no puede entenderse que constituya un incumplimiento de los fines que se concretan en el artículo 2.º del Reglamento de la Cooperativa recurrente, por la razón de que si tal hubiera sido la «ratio legis» del artículo 5 del Decreto de 5 de abril de 1954, se habría aludido expresamente a tal supuesto por tratarse de un problema de carácter general, que había de ser resuelto también con el mismo criterio, ya que el legislador conocía perfectamente el régimen especial regulador del S. N. T.,

con dimensión nacional, que imposibilita a los agricultores la disposición libre del aludido cereal, máxime si ha sido probado que las entregas al referido Servicio por parte de los socios de la Cooperativa demandante son muy superiores a los que éste adquiere del repetido Servicio, y por otra parte, que si no se trata propiamente del mismo trigo recolectado por los interesados ni de cantidades inferiores a las recogidas, es perfectamente claro que los fines cooperativos no han sido eludidos, sino adaptados, sin diferencia sustancial, tratándose de cosas fungibles, al ordenamiento jurídico regulador, preceptivamente impuesto en beneficio de interés nacional.  
(Sentencia de 7 de julio de 1962).

La Sentencia es importante porque establece que la interpretación de los requisitos exigidos para la calificación de una Cooperativa como protegida debe hacerse con un criterio sistemático que conexas el ordenamiento jurídico cooperativo con el ordenamiento jurídico general.

La influencia de esta doctrina del Tribunal Supremo se ha visto reflejada en el nuevo Estatuto Fiscal de Cooperativas. Concretamente el problema de las Cooperativas del Campo que molturan trigo para el Servicio Nacional del Trigo (hoy Servicio Nacional de productos agrarios), aparece resuelto en el artículo 8.º al establecer que estas Cooperativas pierden los beneficios fiscales si realizan operaciones de transformación industrial, no considerándose tales las transformaciones primarias de los productos, entre las que se encuentran las de molturación del trigo, estableciéndose que mientras la legislación vigente no autorice a los agricultores la tenencia y libre disposición del cereal, la calificación de protegida alcanzará a aquellas Cooperativas cuya cantidad de trigo molturado por campaña no sea superior en cantidad e igual en calidad a las entregas realizadas por sus socios al referido Servicio Nacional.

#### 4.3 *Consideración especial de las relaciones de la Cooperativa con terceros en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.*

Resultan de todos conocidas las divergencias interpretativas surgidas entre las Cooperativas y la Administración con motivo de la publicación del Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. En opinión de las Cooperativas el artículo 34, apartado 9 del Texto Refundido era ilegal, pues modificaba lo dispuesto en el artículo 203,1, de la Ley de Reforma de 11 de junio de 1964, en perjuicio de los derechos e intereses de estas entidades, pues entendían que las operaciones de la Cooperativa estaban exentas, cualquiera que fuese el sujeto con quien se realizaran. La Administración limitaba la exención a las operaciones realizadas únicamente con sus miembros (11). La polémica quedó zanjada en el Estatuto

(11) La controversia ha sido recogida y estudiada por la doctrina especializada en este Impuesto: J. LOPEZ BERENGUER, «*El Impuesto General*

Fiscal de 1969, al condicionar la exención a que las operaciones gravadas en el Impuesto de Tráfico de las Empresas las realice una Cooperativa fiscalmente protegida y se efectúen con sus miembros o con otras Cooperativas también fiscalmente protegidas.

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo, en sus sentencias de 15 de enero de 1970 (12) y 17 de marzo de 1970, basándose en una interpretación histórica, sistemática y de lógica jurídica, restringe el ámbito de la exención a las relaciones internas:

CONSIDERANDO: Que la problemática de autos gira alrededor de esta alternativa; o el inciso «para sus respectivos miembros» del artículo 202 apartado 1.º núm. 1.º «in fine» de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 —aplicable en litis— únicamente se contrae a la pretensión dispensada a los grupos sindicales de colonización, en cuyo caso, marginadas de este inciso las Cooperativas fiscalmente protegidas, habría que reconocer a la recurrente, exenta del Impuesto General que se discute; o por el contrario, aquél se refiere también a las operaciones realizadas por las Cooperativas mencionadas, como en el acto impugnado se establece; en cuyo supuesto, al no quedar exentos más hechos imposables que las compras, ventas, transmisiones o servicios, que las mismas realicen con sus «respectivos miembros» la Cooperativa accionante —que vende a terceros los productos que elabora— debe quedar, justamente incluida en el Convenio a que se refiere el acto administrativo, con la consiguiente desestimación de este recurso.

CONSIDERANDO: Que si como declaran las sentencias de esta Sala de 26 y 27 de mayo de 1967, las normas tributarias se interpretan en primer lugar con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, entre los cuales se hallan los de la interpretación literal, lógica, histórica y sistemática, claro es que en el caso de litis, —en que la letra de la norma no distingue entre los dos sujetos de la exención que contempla y en que la interpretación lógica reconduce al mismo resultado, pues no cabe, normalmente, pensar en un trato de favor tan excepcional a favor de uno de ellos, que llegue hasta el punto de liberarle del pago de los tributos debidos por sus relaciones con terceros— ya a la luz de los dos primeros criterios interpretados, se ve que es el segundo de los términos de la expresada alternativa el que debe ser aceptado como aquello que, en la Ley

---

sobre el Tráfico de las Empresas», Edit. Deusto, Bilbao, 1968, vol. II, pág. 49 y ss.; N. AMOROS, «El Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas», Edit. de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

Por su parte, LOPEZ BERENGUER ha recogido los antecedentes administrativos existentes en la Secretaría de la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas como apéndices a su artículo «Los Impuestos Indirectos y las Cooperativas», en la Revista Economía Financiera Española número 30.

(12) Véase el comentario a esta Sentencia de J. BANACLOCHE y A. REBULLO: «Las Cooperativas están exentas siempre que sus operaciones se efectúen con sus propios socios», Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 83, Enero-Febrero, 1970.

aparece obstinadamente querido; pero si a esto se añade que a lo que responde el artículo 34 apartado 9.º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, aprobado por Decreto de 29 de diciembre de 1966, es simplemente a fijar esa mayor precisión el verdadero alcance de su concordante el 202 antes expresado, en cumplimiento de la función interpretativa que a los Textos refundidos concedió la disposición transitoria 3.ª de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, según la cual estos procurarán «regularizar, aclarar y armonizar las Leyes tributarias vigentes que quedarán derogadas al entrar en vigor los Textos refundidos»; y que este mismo sentido, esta misma línea de unas y otras disposiciones, invariablemente permanece incluso hasta el año actual, como, por lo que respecta a las Cooperativas, lo demuestra, el artículo 31, núm. 2.º de su Estatuto fiscal de 9 de mayo de 1969, a tenor de que: «estarán exentas las ventas, transmisiones, entregas, arrendamientos, ejecuciones de obras y servicios que celebren las Cooperativas «protegidas», entre sí o con sus miembros, exención que no alcanza por tanto a las «operaciones celebradas con personas que no sean miembros de las Cooperativas»; claro es también que a los dos criterios interpretativos mencionados hay que añadir la fuerza indudable de esta constante histórica, que al consolidar la procedencia de lo que, ya en principio se patentiza, consecuentemente determina la desestimación de este recurso, sin que sea de estimar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas. (Sentencia de 15 de enero de 1970).

5. *Afectación de los bienes adquiridos al cumplimiento de los fines cooperativos.*

El artículo 4.º, párrafo 1.º, del Estatuto Fiscal de 9 de abril de 1954 concedía la exención en el Impuesto de Derechos Reales a los actos y contratos realizados por las Cooperativas para el cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios, siempre que recaiga sobre la Cooperativa la obligación de satisfacer el impuesto.

Esta exención se recoge en el artículo 3, C), 7.º, del Decreto de 21 de marzo de 1958, por el que se aprueban los Textos refundidos de los Impuestos de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes «para los actos y contratos mediante los cuales las Cooperativas protegidas lleven a cabo adquisiciones de bienes muebles, inmuebles o derechos para sí o para sus asociados cuando tienden al cumplimiento de sus «fines».

Una pequeña comparación entre este precepto y el vigente en la actualidad nos pone de manifiesto que la exención ha perdido en amplitud. Ahora se excluyen del ámbito de la misma las adquisiciones de bienes muebles. El Estatuto Fiscal se ha acomodado a la Ley de Reforma de 11 de junio de 1964, artículo 146, 5, y al Texto refundido del Impuesto, artículo 65, 5.

En la primera interpretación parece excluirse del ámbito de la exención la adquisición de bienes muebles, siempre y cuando se trate de adquisiciones sujetas al Impuesto de Transmisiones; es decir, las realizadas por particulares o por empresas cuando se trate de operaciones no habituales. Hemos dicho que en una primera interpretación, lo cual quiere decir que han existido interpretaciones diferentes.

La Dirección General de lo Contencioso del Estado, en su circular número 2/1965, ha precisado el sentido que debe darse a la expresión «adquisiciones de bienes inmuebles o derechos», diciendo que los bienes muebles en cuanto a su adquisición no están exceptuados del impuesto según la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, por lo que ha sido limitado el ámbito de la exención.

La doctrina en general así lo ha entendido (13), sin embargo, la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, confirmada por la Sentencia de la Sala 3.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 1971, parece mantener el discutido criterio de que la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 no ha supuesto alteración alguna en el Régimen Fiscal de las Cooperativas en lo que afecta al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al declarar la exención en este impuesto de los préstamos otorgados por una Cooperativa de Crédito Caja Rural a otras Cooperativas protegidas (14).

CONSIDERANDO: Que teniendo en cuenta, que, según dispone el mencionado artículo 146, 5.º de la Ley de Reforma Tributaria, la referida exención afecta a los actos y contratos mediante los cuales las Cooperativas protegidas o los grupos sindicales de Colonización lleva a cabo adquisiciones de bienes inmuebles o derechos para sí o para sus asociados, siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios y recaiga sobre ellos la obligación de satisfacer el impuesto, es de toda evidencia que en el caso en virtud del contrato de mutuo o préstamo de consumo a que se alude en el considerando anterior, el grupo sindical interesado adquirió, en el sentido que se indica en el artículo 1.753 del Código Civil, la propiedad de las cantidades prestadas que destinaba al cumplimiento de sus fines comunitarios, lo que, sin necesidad de mayor fundamentación, obliga a aplicar en este supuesto la exención cuyo alcance objetivo se discute en el recurso.

---

(13) J. DEL ARCO: «*Régimen Fiscal de las Cooperativas*», op. cit. página 45; LOPEZ BERENGUER: «*Los impuestos indirectos y las Cooperativas*», Rev. Economía Financiera Española, núm. 30, 1969.

(14) Véase el comentario a esta sentencia de A. MARTINEZ LAFUENTE: «*Exención en el Impuesto de Transmisiones patrimoniales por los préstamos otorgados a Cooperativas*». Rev. Crónica Tributaria, núm. 4, página 111 y siguientes.

Este criterio del Tribunal Supremo se reitera posteriormente en las Sentencias de 3 de octubre de 1972 y 25 de junio de 1973.

El requisito de la afectación de los bienes adquiridos al cumplimiento de los fines cooperativos tiene gran importancia. Así, se ha destacado en reiteradas resoluciones del T.E.A.C., entre otras, la de 29 de noviembre de 1955 y 24 de enero de 1956, en relación con los Impuestos de Derechos Reales y Timbre:

CONSIDERANDO: Que por figurar entre los fines constitutivos del objeto social, desde la creación de la Cooperativa reclamante, la elaboración y mejora de productos del cultivo, hay que admitir que la compra de un inmueble dedicado a bodega y fábrica de alcohol, con los demás departamentos y servicios inherentes y accesorios, incluso oficinas y una vivienda, no es extraña al cumplimiento del fin anotado, sino que, antes bien, tiende a su cumplimiento por modo más seguro y directo que la necesidad de servirse de locales ajenos, mediante contratos de arrendamiento, no siendo presumible que el legislador que reconoce la pertinencia de otorgar la exención fiscal a los actos mismos de elaboración de vinos y alcoholes excluyéndoles de su catalogación como operaciones industriales, no haya querido dar el mismo trato a la adquisición de los medios necesarios para efectuar aquellos actos, obligando a las Cooperativas a servirse de inmuebles e instalaciones ajenas para poder cumplir los indicados fines sociales sin perder el goce de la liberación del impuesto.

Existe jurisprudencia que deniega la exención en aquellos casos en que algunas Cooperativas de viviendas han comprado y revendido solares sin llegar a edificar las viviendas. La exención no ampara estas operaciones especulativas por no estar incluidas dentro de los fines sociales. En el supuesto anterior la tipicidad que exige el artículo 11, 1.º del Estatuto fiscal aparece claramente incumplida, pero muchas veces es difícil precisar si los actos que realizan las Cooperativas tienden al cumplimiento de sus fines sociales. Considerados éstos de forma genérica se puede decir que cualquier actuación de la Cooperativa tiende al cumplimiento de sus fines, con lo que quedaría desprovisto de todo significado y contenido el artículo antes citado. La jurisprudencia ha exigido una relación de causa a efecto entre la realización de los actos de la Cooperativa para los que se solicita la exención y la adquisición de los inmuebles o los derechos sobre los mismos.

La carta de pago para la compraventa de un inmueble para sede social de la Cooperativa, compraventa cuyo destino o realización de fines sociales nunca se discutió, no podía considerarse desligada del contrato originario de compraventa, por lo que se trata de un acto exento.

(Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia de 28 de junio de 1971).

La misma Sala anteriormente citada, en Sentencia de 15 de junio de 1972, estima un recurso presentado por una Cooperativa de



Crédito contra la liquidación practicada por el concepto de Actos Jurídicos Documentados por la anotación de embargo para garantizar un crédito a su favor. Interpuesto por la Abogacía del Estado recurso de apelación extraordinario en interés de Ley, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 4 de diciembre de 1973, lo estima, sentando como doctrina legal:

«Que el examen de la naturaleza de la anotación preventiva de embargo obliga a rechazar la existencia del primer requisito que el artículo 11, 1, 6) del Estatuto Fiscal de las Cooperativas exige para que proceda la exención discutida al no poderse afirmar que la Cooperativa impugnadora de la liquidación haya realizado una adquisición de derechos por virtud de la anotación preventiva de embargo de bienes inmuebles, y al faltar este primer requisito es ya intrascendente el examen de los restantes, debiendo afirmarse la improcedencia de la exención discutida.»

### III.—INTERVENCION DE LA JUNTA CONSULTIVA DEL REGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS

La Junta Consultiva creada por primera vez por la O. M. de 27 de enero de 1948, se conserva en el Estatuto Fiscal actualmente vigente, sin perjuicio de que se haya devuelto a los órganos administrativos o económico-administrativos su plena competencia. Entre las funciones que se le atribuyen se encuentran en primer lugar las de informar preceptivamente en las cuestiones relacionadas con la aplicación del Estatuto Fiscal.

La jurisprudencia ha comentado el alcance de la actuación de la Junta en diversas sentencias:

#### 1. *La Junta es un órgano de consulta no resolutivo.*

CONSIDERANDO: Que en el caso de autos, tratándose de una exención tributaria de una Cooperativa del Campo, es de estricta aplicación la Orden de referencia (se refiere a la O. M. de 27 de enero de 1948), y, por tanto, sólo corresponde al Ministerio de Hacienda el conocer de la cuestión planteada sobre dicha materia, sin que pueda entenderse cumplido el trámite según alega el defensor de la Administración, por haber emitido su informe la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, pues aparte de que no es más que un organismo de consulta, pero no resolutivo, ello confirma más aún la aplicación indudable del procedimiento establecido por aquella Orden Ministerial y reiterado además por la doctrina de esta Sala mantenida en sentencias citadas en los vistos.

(Sentencia de 19 de abril de 1960).

2. *Sus informes son preceptivos y no vinculantes.*

El Tribunal Supremo viene declarando reiteradamente, como lo hizo en su Sentencia de 8 de junio de 1956, que la omisión del informe de la Junta Consultiva, que es trámite preceptivo y esencial, implica la existencia de un vicio sustancial en las actuaciones administrativas determinante de la nulidad de éstas. (Resolución del T.E.A.C. de 24 de enero de 1961).

En relación con la cuestión de fondo, el Tribunal Supremo, en Sentencias de 15 de febrero y 8 de junio de 1956, 23 de marzo y 14 de junio de 1957, 8 de octubre de 1958, 5 de diciembre de 1959 y 19 de octubre de 1960, tiene sentada la doctrina que con arreglo a la Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de enero de 1948, ratificada por el artículo 10 del Decreto de 9 de abril de 1954, la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de Cooperativas ha de informar preceptivamente en todas las cuestiones que se susciten sobre interpretación de las cuestiones fiscales relativas a las Sociedades Cooperativas. (Resoluciones del T.E.A.C. de 3 de abril de 1963 y 8 de mayo de 1964).

Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 1974 se opone a la anulación del expediente de reclamación económico-administrativa, ante la omisión del preceptivo informe de la Junta Consultiva en base a las siguientes razones:

a) Que dicho informe, aun en el caso de que fuese favorable, no hubiese podido aportar mayores elementos interpretativos a la «litis».

b) Que la omisión del informe no prive de medios defensivos a la Cooperativa recurrente.

c) Los órganos de la jurisdicción económico-administrativa conocían el criterio de la Junta Consultiva en asunto de idéntica naturaleza.

CONSIDERANDO: Que la cuestión litigiosa ha sido ya resuelta por esta Sala en sus Sentencias de 14 de diciembre de 1973 y 31 de enero y 28 de febrero y 6 de marzo de 1974, entre otras, en supuestos de absoluta identidad con el presente, por lo que aplicando la doctrina entonces establecida no cabe acceder a la nulidad de las actuaciones que postula la recurrente al no haberse recabado el informe de la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, pues la Administración, no le privó de medios defensivos por lo que en todo caso no puede determinar la anulación del expediente y menos aún su nulidad absoluta al no darse ninguno de los supuestos causantes de la misma y por otra parte el criterio de la Junta Consultiva, emitido en relación con asunto de idéntica naturaleza fue conocido por el T.E.A.C. por obrar en otro expediente según se hace constar en su resolución.

Algún autor (15), comentando esta Sentencia no encuentra suficientemente fundamentado este criterio del Tribunal Supremo, y en base al artículo 61 del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo en relación con el artículo 48 y 53 de la Ley de Procedimiento Administrativo opina que la ausencia de un requisito formal esencial debe determinar la anulabilidad como indispensable para que el acto alcance su fin.

En nuestra opinión, la razón invocada por el Tribunal Supremo del conocimiento por parte de la jurisprudencia económico-administrativa del criterio de la Junta Consultiva en asunto de idéntica naturaleza, es suficiente para hacer desaparecer cualquier clase de duda y automáticamente descalifica como esencial el informe de la Junta en este caso, con la ventaja indudable de la mayor agilidad en el procedimiento (16).

Por último debemos recordar el carácter no vinculante del informe de la Junta Consultiva, como recientemente ha puesto de manifiesto el Tribunal económico-administrativo Central en su resolución de 24 de abril de 1976, en la que se afirma que «aún cuando el informe de la Junta Consultiva tenga un carácter preceptivo, no por ello puede reconocérsele una eficacia vinculante para los órganos de esta jurisdicción, que ha de conservar su plena libertad de criterio para dilucidar la cuestión que se le plantee y la misma Junta al emitir su informe lo hizo, como consta en las actuaciones, por acuerdo mayoritario del que discreparon el vicepresidente y dos de sus vocales, mediante el voto particular correspondiente».

---

(15) E. ABRIL: «*La elaboración de piensos compuestos, causa de pérdida de los beneficios fiscales de las Cooperativas del Campo*». Rev. Crónica Tributaria, núm. 15, pág. 195.

(16) «*Las Sociedades Cooperativas y su Régimen Tributario*», op. cit. página 204.