

El Nuevo Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 9 de Mayo de 1969

POR

JOSE LUIS DEL ARCO ALVAREZ

CAPITULO I.—CONSIDERACIONES PREVIAS

Elaboración del Estatuto

El mandato del número 6 del artículo 230 de la Ley de Reforma del sistema Tributario de 11 de junio de 1964 se ha demorado excesivamente en su cumplimiento. Cinco años ha sido un largo período transitorio.

Seguramente influyó en esta anormal demora la abrumadora tarea que la reforma impuso a la Administración Fiscal consistente en desarrollar la Ley en textos especiales refundidos para los diferentes tributos, con la secuela de normas de rango más inferior que los complementaran.

También debió influir, a juzgar por las vicisitudes ocurridas, una cierta desorientación y perplejidad de la propia Administración sobre cual habría de ser el más correcto tratamiento fiscal de las cooperativas.

Hasta comienzos del presente año no se abordó la redacción del Estatuto con decisión. Y la Organización Sindical y las cooperativas han de agradecer al pasado equipo ministerial de Hacienda que el proyecto de Decreto haya sido elaborado por

una comisión en la que, con las más altas representaciones del Ministerio de Hacienda, concurrieran representantes de la Organización Sindical y de las Cooperativas, lo que, sin duda, ha hecho posible una mejor comprensión de los problemas planteados y ha facilitado —dentro de condicionamientos insalvables— la adopción de las soluciones que parecían más conformes en el actual momento con las exigencias de la justicia tributaria y de la política social.

Rango normativo del Estatuto

El Decreto que contiene el Estatuto ha sido aprobado en Consejo de Ministros, a propuesta del Ministerio de Hacienda y previo informe de la Organización Sindical.

Se ha dictado en uso de la delegación o autorización que confirió al Gobierno el artículo 230, número 6 de la Ley de Reforma Tributaria.

En la misma delegación o autorización se fijan los límites del Estatuto: *Acomodar a la especial naturaleza de las Cooperativas los preceptos de dicha Ley.*

Por lo que se refiere a exenciones, la Ley de Reforma Tributaria, tratándose de los Impuestos sobre Rentas de Sociedades y del Capital y de Licencia Fiscal ninguna novedad aporta para las Cooperativas, porque subsisten las disposiciones legales anteriores, no modificadas en este punto.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales el artículo 146, número 5, redujo aún más el ámbito de la exención que ya había limitado la Ley anterior del Impuesto.

Y en el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas —de nueva creación— el artículo 202, número 10, estableció una exención en favor de las cooperativas protegidas que iba a dar lugar a una de las más enojosas pugnas entre la Administración y los contribuyentes.

Los Textos refundidos de las Leyes de los distintos Tributos que se han ido dictando por el Gobierno, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 241 de la tan repetida Ley de Reforma Tributaria, han incluido las exenciones reconocidas a las cooperativas.

Pero la comparación entre las Leyes anteriores a la Ley de Reforma Tributaria, la misma Ley de Reforma y los Textos refundidos pone de manifiesto discrepancias que, en más de una ocasión, son sustanciales, y también con el nuevo Estatuto Fiscal de las entidades cooperativas.

La discrepancia más acusada se ha producido en el Impuesto del Tráfico sobre las Empresas.

El artículo 202, número 10 de la Ley concedió la exención en términos generales e incondicionados. El Texto refundido la limitó a las operaciones de la cooperativa con sus miembros, y el nuevo Estatuto, más amplio que éste pero más restrictivo que aquélla, la extiende también a las operaciones entre cooperativas protegidas.

En el Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, las cooperativas protegidas gozaban de una exención permanente, pero el Estatuto la ha reducido a diez años, transformándose después en una bonificación del 50 por 100.

La exención de la antigua Contribución Industrial se convirtió en una bonificación del 95 por 100 en el Decreto de 27 de mayo de 1968, recogido en el nuevo Estatuto.

Hemos citado unos ejemplos que destacan por su importancia.

Ante esta falta de coincidencia de los textos legales cabe preguntarse sobre las posibilidades de impugnación del Estatuto en aquella parte que ha suprimido o reducido alguna exención reconocida por Leyes anteriores.

Lo que equivale a plantear previamente el rango que, como norma, tiene el Estatuto.

El problema de la delegación legislativa es objeto de atención preferente de la doctrina nacional y extranjera, especialmente de los tratadistas de Derecho Público.

Se discute ampliamente la diferencia entre *delegación* y *autorización* y las condiciones y efectos de una y otra.

Escapa a los límites de nuestro estudio un planteamiento a fondo de tan sugestivo problema y sólo nos interesa llegar a algunas conclusiones que sirvan de orientación práctica.

La posibilidad de la delegación legislativa está prevista en el artículo 51 de la Ley Orgánica del Estado: "El Gobierno podrá someter a la sanción del Jefe del Estado disposiciones con fuerza de Ley *con arreglo a las autorizaciones expresas de las Cortes*".

Y el artículo 41 también dispone: "La Administración no podrá dictar disposiciones contrarias a las Leyes ni regular, salvo autorización expresa de una Ley, aquellas materias que sean de la exclusiva competencia de las Cortes. Serán nulas las disposiciones administrativas que infrinjan lo establecido en el párrafo anterior".

La Ley General Tributaria dispone en su artículo 10: "Se regularán en todo caso por Ley: a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, del tipo del gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, salvo lo establecido en el artículo 58. b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias..."

Y agrega el artículo 11: "Las delegaciones o autorizaciones legislativas que se refieran a las materias contenidas en el apartado a) del artículo 10 de esta Ley, precisarán inexcusablemente los principios y criterios que hayan de seguirse para la determinación de los elementos esenciales del respectivo tributo. El uso de las autorizaciones o delegaciones se ajustará a los preceptos de la Ley que las concedió o confirmó. Habrá de darse cuenta a las Cortes de las disposiciones que a su amparo se dicten. Sus preceptos tendrán la fuerza y eficacia de meras disposiciones administrativas en cuanto excedan de los límites de la autorización o delegación o ésta hubiera caducado por transcurso del plazo o hubiera sido revocada".

Conforme a estos preceptos de la Ley General Tributaria puede sostenerse que la materia de *establecimiento, supresión y prórroga* de las exenciones ha de regularse *en todo caso por Ley*, sin que esté incluida entre las materias que pueden ser objeto de delegaciones o autorizaciones legislativas. Es decir, son materia de *reserva de Ley*.

Aunque también cabe una interpretación más amplia según la cual el párrafo primero del artículo 11 no excluye toda otra delegación o autorización, sino que se limita a condicionar en los términos que expresa las que se refieren al apartado a) del artículo 10.

Pero con una u otra interpretación no llegamos a ningún resultado práctico en el punto que nos interesa resolver.

El Estatuto es un Decreto legislativo, porque ha sido dictado usando de una autorización de las Cortes, y toda la doctrina está conforme en que el Decreto legislativo tiene valor y fuerza de Ley.

García-Trevijano, en su Tratado de Derecho Administrativo, dice: "La figura del Decreto legislativo roza con el poder reglamentario del Gobierno. ¿Qué diferencia puede existir entre el Decreto legislativo y el Decreto reglamentario? Los Decretos legislativos... tienen rango formal de Ley... En cambio, los Decretos reglamentarios pueden ser impugnados".

Y Rafael Calvo Ortega, en un documentado trabajo, precisa: "Existen argumentos, sin embargo, para poder afirmar que el Decreto legislativo es una especie de disposición administrativa, *caracterizada únicamente por su valor y fuerza de Ley*".

La cuestión más ardua está referida a la competencia para decidir sobre la nulidad de un Decreto legislativo y los efectos de esta declaración de nulidad.

Parece ser que el problema no puede ser resuelto de un modo simplista y que se impone un examen detenido de las distintas normas, según el alcance de la delegación o autorización.

Cabe también sostener que el control del Poder legislativo sobre la Administración para conocer el uso que haya hecho de la delegación o autorización no debe excluir el control jurisdiccional.

Sin embargo, hasta el momento parece ser que el criterio de nuestro más Alto Tribunal no es favorable a aceptar la revisión en la vía contencioso-administrativa de los Decretos legislativos dictados por la Administración usando de una delegación o autorización de las Cortes.

La sentencia de 30 de octubre de 1959, después de incluir entre las normas con rango de Ley las dictadas por la Administración en virtud de una delegación de las Cortes concluye: "A diferencia de las disposiciones reglamentarias, que están sometidas a la función revisora de los Tribunales, las Leyes, de cualquier clase que sean, no pueden ser objeto de impugnación ante los Tribunales, no existiendo, como no existen en nuestro país, los llamados de Garantías Constitucionales".

Y la sentencia de 15 de junio de 1967, aún más terminante, ha establecido la doctrina que, resumidamente, exponemos a continuación:

Los Textos refundidos dictados por la Administración en uso de la autorización que les confiere el artículo 241 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario, "*participan de la consideración de una Ley formal*, por lo que se está en presencia de un Decreto legislativo o legislación delegada".

"La Administración no puede rebasar los cauces para elaborar aquellos Textos legislativos, que forzosamente han de adaptarse a los principios y criterios contenidos en la Ley que refunden... el uso de estas delegaciones se ajustará a la Ley que las concedió y habrá de darse cuenta en las Cortes de las disposiciones que a su amparo se dicte... Esta función previa determinadora del escrupuloso cumplimiento por parte del poder ejecutivo de la misión conferida del legislativo *no puede realizarse más que por el propio órgano delegante*... constituyendo esto precisamente un presupuesto previo de procedibilidad para abrir esta vía jurisdiccional a la que de otro modo no puede tener acceso... porque de ser estos Tribunales los encargados de resolver sobre la fidelidad de esta legislación delegada a las normas delegantes asumirían una facultad legislativa que se excederían de las típicamente jurisdicentes que a todos los Tribunales les corresponde..."

Siendo el Decreto legislativo un acto legislativo o disposición de carácter general el único recurso al parecer posible sería el de contrafuero regulado en el Título X de la Ley Orgánica del Estado de 10 de enero de 1967.

La Exposición de Motivos

Reconoce que el nuevo Estatuto ha seguido las líneas fundamentales del Decreto de 9 de abril de 1954, aunque con importantes modificaciones impuestas por las nuevas Leyes fiscales y aconsejadas por la experiencia adquirida desde que se promulgó aquel.

Lo más significativo de dicha Exposición son los párrafos que a continuación transcribimos:

“Dentro de una consideración de conjunto, puede afirmarse que el nuevo Estatuto, aborda y resuelve, por primera vez de modo sistemático, los dos órdenes de cuestiones que plantea la consideración fiscal de las entidades cooperativas”.

“En principio, las cooperativas están sometidas al Derecho fiscal común, si bien resulta obligado tener en cuenta, por exigencias de la técnica tributaria, las especiales características de dichas entidades, tanto en su organización como en su funcionamiento”.

“No obstante lo expuesto, determinadas clases de entidades cooperativas, en atención a la condición de sus socios o a la índole de sus actividades, deben ser protegidas fiscalmente, de acuerdo con las exigencias de la política social o para estimular actividades que interesan al bien común”.

Si se ha conseguido o no resolver estos dos órdenes de cuestiones lo veremos al hacer la crítica del articulado, pero ya 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.

Claro es que tal distinción estaba soterrada a través de las múltiples normas que, a lo largo de un siglo, vienen dictándose sobre el régimen fiscal de las cooperativas, pero la falta de un claro criterio se traducían en soluciones fragmentarias, cuando no contradictorias o ilógicas.

La distinción comenzó a aflorar en la Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de enero de 1948 para hacerse más patente

en el Decreto de 9 de abril de 1954, pero hemos de agradecer al nuevo Estatuto que proclame solemnemente los dos órdenes de cuestiones que plantea el régimen fiscal de las cooperativas y que trate de resolverlas de modo sistemático. Cuando los problemas se ofrecen a la mente con claridad se ha dado un gran paso para su solución.

En la decantación de estos criterios ha sido decisiva la actuación de la Obra Sindical de Cooperación.

La parte dispositiva del Estatuto.

Está contenido en 15 artículos divididos los 14 primeros en tres Títulos, y siendo el contenido del artículo 15 *Disposiciones finales y derogatorias*.

El Título I se refiere a *Normas comunes* y comprende los artículos 2.º *Registro fiscal*; 3.º *Obligaciones formales*; 4.º *Controversias*; y 5.º *Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas*.

El Título II trata *De las entidades cooperativas protegidas*, y comprende los artículos 6.º *Enumeración y condiciones que deben reunir las entidades cooperativas protegidas*; 7.º *Causas generales de la pérdida de los beneficios fiscales*; 8.º *Causas especiales de pérdida de los beneficios fiscales de las Cooperativas del Campo*; 9.º *Causas especiales de pérdida de los beneficios fiscales de las demás cooperativas*; 10.º *Preferencia especial a las Uniones Nacionales o Territoriales de Cooperativas*; 11.º *Exenciones reconocidas a las cooperativas "protegidas" y períodos por los que se concede*; y 12.º *Aplicación de los beneficios fiscales y pérdida de los mismos*.

El Título III trata *De las Cooperativas no protegidas y reglas especiales* y comprende los artículos 13.º *Enumeración y régimen fiscal de las cooperativas no protegidas*; y 14.º *Reglas especiales para los Impuestos de Sociedades y sobre Rentas del Capital*.

En general, la sistemática del Estatuto es aceptable, aunque algunas normas no parezcan debidamente encajadas en su lugar.

En la explicación crítica de sus preceptos nos hemos permitido apartarnos sensiblemente de dicha sistemática, adoptando otra que creemos ha de facilitar su comprensión.

Juicio crítico del Estatuto.

No es —no podía ser— una obra definitiva.

Es un Decreto y, por tanto, había de someterse necesariamente a las Leyes y, en especial, a la Ley General Tributaria y a la de Reforma del Sistema Tributario. El artículo 230, número 6, fija los límites del Estatuto.

Hay otra razón decisiva que obsta en la hora presente a un Estatuto fiscal definitivo de las entidades cooperativas.

El movimiento cooperativo español está en trance de honda evolución, y no es un secreto que la vigente legalidad ha quedado ampliamente rebasada por los nuevos hechos. Desde muy distintos ángulos se reclaman nuevas normas que habrán de afectar hondamente a los fundamentos y estructuras de las cooperativas. En el momento actual, la sociología cooperativa, al desbordar los cauces legales, ha creado zonas indefinidas, que escapan también a un correcto tratamiento fiscal, y que, de rechazo, arroja recelos y desconfianzas sobre el auténtico cooperativismo.

Esta imprecisión de la política sobre las cooperativas había de reflejarse en el nuevo Estatuto.

Este se ha limitado a ordenar el derecho positivo vigente, tratando de superar las dificultades y dudas que las últimas reformas fiscales habían planteado.

En punto a exenciones, las cooperativas han visto recordados sus beneficios, reflejo, sin duda, de un incontenible proceso que nada augura vaya a detenerse.

Y pese a que la Exposición de Motivos haya comprendido que el tratamiento fiscal de las cooperativas se plantea, en primer término, con respecto a las que no son protegidas, por reconocer que no pueden ser sometidas indiscriminadamente a la misma fiscalidad que las sociedades de Derecho común, dentro de las exigencias de la justicia distributiva fiscal, los escasos preceptos dedicados a las mismas revelan demasiada

cautela y una insuficiente comprensión de las características y modo de funcionar de dichas entidades.

El resultado es que, en comparación con las sociedades y empresas especulativas, las cooperativas no protegidas se encuentran, en ocasiones, en peores condiciones desde el punto de vista fiscal.

Pero, a pesar de estos reparos, es preciso reconocer que el nuevo Estatuto Fiscal ha sido redactado ponderadamente, y nos atrevemos a profetizar que, si se interpreta con el mismo criterio que presidió su redacción, puede contribuir eficazmente a restablecer la normalidad fiscal en un sector que tiene una gran importancia económico-social en el país, importancia que irá creciendo inexorablemente por las virtudes intrínsecas del cooperativismo, al margen y por encima de desviaciones y abusos, que una nueva legalidad ayudará a corregir.

Las Leyes fiscales en la época actual cumplen no sólo la función de asegurar la recaudación de los impuestos sino que pueden ayudar también, a veces decisivamente, a enmarcar instituciones y actividades.

Esta función puede cumplirla el nuevo Estatuto con respecto a las instituciones y actividades cooperativas, y al formular este deseo pensamos, sobre todo, en la actuación de la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas y en el uso oportuno e inteligente de las facultades que se le confieren para promover una constante adecuación de las normas a los hechos.

CAPITULO II.—NORMAS COMUNES

Clasificación de las Cooperativas a efectos fiscales

El artículo 1.º dispone: "A los efectos tributarios, las sociedades cooperativas se entenderán clasificadas en dos grupos: a) Cooperativas protegidas, y b) Cooperativas no protegidas".

Este artículo repite esencialmente el artículo 1.º del Decreto de 1954.

Debe aclararse que, dentro del concepto de sociedades cooperativas, están incluidas las Uniones Nacionales y Territoriales de Cooperativas, aunque éstas no sean precisamente cooperativas.

Registro Fiscal

El artículo 2.º, que se refiere al *Registro fiscal*, es del siguiente tenor:

“Todas las sociedades cooperativas, se consideren o no como protegidas, deberán poner en conocimiento de las Delegaciones de Hacienda donde se hallen domiciliadas el hecho de su constitución, dentro de los tres meses siguientes al de su inscripción en el Ministerio de Trabajo. A estos efectos, acompañarán a su comunicación una copia de los Estatutos por que se rigen, y copia de la Orden de su aprobación por el Ministerio citado”.

“La extinción de tales sociedades deberá, asimismo, notificarse a la Delegación de Hacienda indicada en el párrafo anterior, dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se hubiere adoptado tal acuerdo”.

“Las Administraciones de Tributos Directos se ajustarán, para la confección del censo de Sociedades Cooperativas, a las normas contenidas en la Orden del Ministerio de Hacienda de 25 de febrero de 1965 o a las que en lo sucesivo se dicten”.

La Orden del Ministerio de Hacienda de 25 de febrero de 1965 que se cita, desarrolla el Decreto de 29 de enero de 1954 sobre domiciliación fiscal de las empresas comprendidas en la antigua Tarifa III de la Contribución de Utilidades —hoy Impuesto sobre las Rentas de las Sociedades— y creación del Índice de dichas empresas.

Conforme a dicha Orden ministerial todas las entidades sujetas a dicho impuesto, aunque estén exentas, y también las no sometidas al mismo, tendrán asignado un número permanente e invariable para su identificación —algo así como el Documento Nacional de Identidad de las personas físicas— número que habrán de consignar inexcusablemente en cuantas instancias, declaraciones o documentos deban surtir en las oficinas fiscales.

Para las cooperativas dicho número se inicia con la letra F y se continúa en varias cifras, según se explica en dicha Orden.

El número de "Identidad Fiscal" sigue a la entidad aunque cambie de domicilio, de denominación social o modifique su forma jurídica. En este último caso varía la letra inicial, de acuerdo con la clave establecida. La Cédula de Identificación Fiscal es imprescindible para las relaciones con Aduanas —Exportaciones e Importaciones— y con los Ministerios de Comercio y de Industria.

En base a los Indices provinciales se forma en el Servicio Central del Ministerio de Hacienda el Censo Nacional de entidades jurídicas.

Obligaciones de las Cooperativas en relación con el Registro Fiscal

a) Al nacer

Deberán poner en conocimiento de la Delegación de Hacienda donde se hallen domiciliadas el hecho de su constitución, dentro de los tres meses siguientes al de su inscripción en el Ministerio de Trabajo.

Este plazo viene a coincidir prácticamente con el que fija el artículo 29 del Reglamento de Cooperación para celebrar la sesión de constitución, plazo que se cuenta desde la aprobación de los Estatutos.

Con arreglo al Decreto de 1954 y a una Circular de la antigua Dirección General de Contribuciones y Régimen de Empresas, de 27 de diciembre de 1954, las Cooperativas debían comunicar a las Administraciones de Rentas Públicas de la respectiva provincia su existencia, acompañando al escrito —ajustado a formulario— copia de sus Estatutos, relación de socios y certificación acreditativa de los líquidos imponibles de sus socios (tratándose de Cooperativas del Campo protegidas) o de la condición laboral o social de los mismos (tratándose de las otras clases de cooperativas protegidas) además de detallar las operaciones que constituían su objeto social, para permitir su clasificación fiscal.

Estas declaraciones servían de base para que las Administraciones de Rentas Públicas registraran a las que procediera como exentas "en principio" debiendo consultar los casos dudosos al Centro Directivo para que éste resolviera, previo informe de la Junta Consultiva.

Un duplicado de la ficha de la provincia debía ser remitido al Centro Directivo.

Las declaraciones de las Cooperativas tenían un valor meramente informativo, pero también servían para que, a petición de las entidades interesadas o de las oficinas fiscales, se expidiera certificación acreditativa de la conceptualización fiscal que hubiera merecido "en principio", todo sin perjuicio de la actuación inspectora.

Las variaciones ulteriores deberían ser comunicadas a la Administración provincial y ésta habría de comunicar, a su vez las altas y bajas al Centro Directivo trimestralmente.

Es forzoso reconocer que en la práctica, por causas de incumplimiento de las entidades cooperativas y de olvido por parte de la Administración Fiscal, este Censo presentaba sensibles omisiones.

El artículo 2.º del nuevo Estatuto Fiscal ha dejado sin vigor, en parte, dicha Circular de 27 de diciembre de 1954, pero tampoco puede decirse que haya quedado totalmente sin efecto, a juzgar por las instrucciones impartidas por la Dirección General de Impuestos Directos.

Esta Dirección, en Circular de 17 de julio último, da instrucciones a las Delegaciones de Hacienda para que, a efectos de la confección del Índice de Empresas, se cuide que por las Cooperativas se comunique su constitución, "no exigiendo, sin embargo, las relaciones de socios y las certificaciones a que se refiere la instrucción primera de la Circular de 27 de diciembre de 1954".

De este modo, se agiliza, en favor de las cooperativas, el cumplimiento de lo dispuesto en el número 1 del artículo 2.º del nuevo Estatuto.

Dicha reciente circular del Centro Directivo exige que se sigan confeccionando las fichas por duplicado y que el ejem-

plar original se eleve al mismo Centro, conservándose el otro en la Provincia.

En dichas fichas se consignará el número correspondiente a la Cooperativa en el Índice para su identificación fiscal, y en lo sucesivo habrá de expresarse, además, la fecha de iniciación y cese de las exenciones por el Impuesto de Sociedades.

Por tanto, parece deducirse que, en lo no modificado, sigue vigente la Circular de 27 de diciembre de 1954 y, en consecuencia, al resultar de las fichas que la cooperativa está clasificada "en principio" como protegida, también podrá expedirse certificación acreditativa de la conceptualización fiscal que esté mereciendo a las Oficinas Fiscales, siempre sin perjuicio de la comprobación y de la actuación inspectora.

Resumiendo, las entidades cooperativas, para dar cumplimiento a lo dispuesto en el número 1 del artículo 2.º del Estatuto deberán remitir en el plazo de tres meses, contados desde su inscripción en el Registro del Ministerio de Trabajo, escrito a la Delegación de Hacienda de su domicilio, haciendo constar que ha quedado constituida, y acompañando a este escrito únicamente una copia de los Estatutos y de la Orden del Ministerio de Trabajo que los aprobó y calificó a la entidad de cooperativa. Y no creemos que esté de más hacer constar en el escrito, cuando proceda, que por la condición de sus socios y la índole de sus actividades, se considera fiscalmente protegida.

Las entidades cooperativas, en cualquier solicitud, declaración o documento que haya de surtir efectos en las oficinas fiscales deben consignar inexcusablemente el número de "Identidad fiscal", y, si lo necesitan, podrán interesar que se les expida certificación acreditativa de que "en principio" están clasificadas como "protegidas" a los efectos fiscales, las que realmente lo sean, sin perjuicio de tener que comprobar los requisitos determinantes de tal condición si se suscita controversia.

De estas normas creemos oportuno deducir un consejo práctico.

Las entidades cooperativas, además de llevar los Libros de Contabilidad, de Socios, y de Actas de Juntas Generales y Rectora, con los requisitos exigidos por la legislación cooperativa

y constantemente actualizados, deberán, también, proveerse de los documentos que acreditan las cualidades exigidas en sus socios para ser clasificadas como "protegidas".

Es decir, las Cooperativas del Campo deberán proveerse de certificados acreditativos de la riqueza imponible por contribución rústica y pecuaria de las fincas o explotaciones que cultive o explote cada asociado dentro del contorno geográfico a que se extienda estatutariamente la actividad de la cooperativa.

Y las otras clases de Cooperativas de los documentos que acrediten la cualidad laboral, profesional o social de sus respectivos socios, exigidas para gozar de la condición de "protegida".

Y es que, el reconocimiento "en principio" de la condición de "protegida" puede serles negada llegado un caso determinado, por los órganos de gestión o de inspección fiscales, y al plantearse la controversia será necesario probar los requisitos determinantes de la protección, y aunque la actuación inspectora puede también ayudar en este sentido, pues no ha de entenderse que la Administración haya de ser guiada por el propósito de negar sistemáticamente un derecho, será muy conveniente que la cooperativa esté provista de los documentos que ayuden a desvanecer las dudas que se hayan suscitado y a probar su derecho a ser reconocida como "protegida".

Este consejo viene robustecido por lo que se dirá después al comentar el artículo 4.º del Estatuto.

b) *Al extinguirse*

Según el número 1, párrafo segundo, del artículo 2.º del Estatuto, las entidades cooperativas deberán comunicar su extinción a la Delegación de Hacienda de su domicilio, dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que hubiera adoptado tal acuerdo.

Cuando la disolución resulte de un acuerdo adoptado por la entidad conforme al artículo 29, apartado c) de la Ley de Cooperación, tal exigencia será fácil de cumplir.

Lo mismo ocurrirá seguramente cuando la causa de disolución sea el cumplimiento del término o la conclusión del objeto social (apartados *b*) y *d*) de dicho artículo.

Más difícil será cuando la disolución sea acordada en resolución ministerial, por que corrientemente ésta será consecuencia de una actuación irregular de la entidad disuelta.

Y quedan los muchos casos en que las cooperativas —como tantas personas jurídicas— mueren sin acuerdo formal, simplemente por que quedan inactivas durante largo tiempo y no siempre la actuación posterior administrativa trata de formalizar una extinción producida de hecho con mucha anterioridad.

Aquí radica una de las causas más importantes de la falta de coincidencia entre los Registros o los Índices y la realidad.

Obligaciones formales

Es el contenido del artículo 3.º del Estatuto, cuyo texto es como sigue:

“Todas las sociedades cooperativas, se consideren o no protegidas, formularán en los plazos reglamentarios las declaraciones o declaraciones-liquidaciones previstas en los preceptos reguladores de cada tributo o, en su caso, en los modelos que para estas entidades establezca el Ministerio de Hacienda”.

“En relación con los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Cooperativas estarán obligadas en todo caso a presentar ante las Abogacías del Estado u Oficinas Liquidadoras competentes, los documentos de todas clases relativos a actos o contratos sujetos, en principio, a los mencionados impuestos sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de la exención que pudiera corresponderles”.

“Respecto de los demás impuestos, si se consideran protegidas harán constar esta circunstancia en las mencionadas declaraciones. En este caso, las oficinas gestoras de los tributos se abstendrán de practicar liquidación alguna en los casos de

exención a que se refiere el artículo 11 si bien remitirán la documentación pertinente a la Inspección para su comprobación, la que examinará las características y circunstancias justificativas de la exención, dando a sus actuaciones la tramitación reglamentaria de acuerdo con las normas de los tributos y de los preceptos de este Decreto”.

De este artículo destacan tres extremos que deberán tener muy en cuenta las entidades cooperativas:

1. Obligación por parte de todas las entidades —protegidas o no— de formular en los plazos reglamentarios las declaraciones o declaraciones-liquidaciones previstas para cada tributo y en los modelos establecidos.

2. Si la entidad se considera exenta, hacerlo constar en la respectiva declaración.

3. Si la entidad se declara exenta, las oficinas gestoras (excepto en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales) se abstendrán de practicar liquidación, a reserva de la comprobación de la Inspección.

En estos puntos el Estatuto no ha introducido alteración sustancial sobre el estado de derecho anterior. Siempre se estimó necesario que las cooperativas formularan las pertinentes declaraciones, sin perjuicio de reconocérsele los beneficios que precedieran.

Innecesario es decir que el desarrollo de este artículo 3.º hay que buscarlo en los preceptos reguladores de cada tributo y en los de carácter general relativos a la materia

Controversias

Con este epígrafe, es el contenido del artículo 4.º del Estatuto que se transcribe a continuación:

“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 y 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”.

La alteración introducida por el nuevo Estatuto en relación con el estado de derecho anterior es radical, y las cooperativas han perdido la situación excepcional que, desde la Orden de 27 de enero de 1948 —ratificada después en el Decreto de 1954— se les reconocía en orden al procedimiento para dirimir las controversias con la Administración, cual era la posibilidad de impedir el acto administrativo en determinados impuestos hasta que la Junta Consultiva informara, quedando, entre tanto, en suspenso el expediente.

Más arriba dimos las razones que justificaron tan peculiar régimen en favor de las cooperativas.

Publicada la Ley General Tributaria y dictado el Estatuto, que ha venido a regular de modo bastante definitivo el régimen fiscal de dichas entidades, no será fácil defender la pervivencia de la excepción, siquiera es forzoso reconocer que las cooperativas han visto suprimida la ventaja más importante, desde el punto de vista práctico, de que gozaban.

La cooperativa, por lo que se refiere a la resolución de sus controversias sobre cuestiones de derecho con la Administración Fiscal, es un contribuyente más y, de acuerdo con los preceptos de la Ley General Tributaria y disposiciones complementarias que se invocan, habrá de utilizar normalmente contra las liquidaciones y demás actos administrativos, el recurso de reposición —potestativo— o acudir a la reclamación económico-administrativa en una o dos instancias y, en su caso, el recurso extraordinario de revisión, según proceda, dentro de los plazos y conforme a las normas reguladoras de dichas reclamaciones y recursos.

Innecesario es decir, que contra las resoluciones de la Administración podrá también utilizar el recurso contencioso-administrativo, conforme a la Ley reguladora de esta jurisdicción.

Y las controversias sobre cuestiones de hecho serán resueltas por los Jurados Tributarios, sometiéndose la cooperativa a las mismas reglas que cualquier otro contribuyente.

CAPITULO III

De la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas

Se ha conservado la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, y esto ha de proclamarse como un positivo acierto del Estatuto, no tanto por lo que pueda beneficiar a las cooperativas, sino a la propia Hacienda interesada en una fiscalidad justa, al proporcionarla un instrumento eficazísimo para encauzar, sobre criterios uniformes, la jurisprudencia fiscal atañentes a dichas instituciones, y para procurarle, al mismo tiempo, un conocimiento preciso y directo de la realidad sociológica del cooperativismo, facilitando una constante adecuación de la norma a los hechos en evolución, a través de las reformas que estos vayan aconsejando.

En la Exposición de Motivos se reconoce la importancia de esta Junta y su contribución a una labor unificadora de criterios.

El artículo 5.º está dedicado a la regulación de la Junta Consultiva.

Composición

Se mantiene sensiblemente igual que hasta ahora.

Estará formada por el Director General de Impuestos Directos como Presidente, pudiendo delegar en un Subdirector general del mismo Centro; dos representantes de la Dirección General de Impuestos Directos; uno de la de Impuestos Indirectos; uno de la de lo Contencioso del Estado; un representante del Ministerio de Trabajo; tres representantes de la Obra Sindical de Cooperación. Todos ellos serán designados por el Ministro de Hacienda; los cuatro últimos a propuesta del Ministro de Trabajo y de la Organización Sindical, respectivamente.

La Secretaría será desempeñada por un funcionario, sin voto, de la Dirección General de Impuestos Directos.

Funciones

No sólo se mantienen sino que se amplían las funciones que asignaron a la Junta Consultiva la Orden de 27 de enero de 1948 y el Decreto de 9 de abril de 1954.

Son las siguientes:

“1.º Informar con carácter preceptivo en las cuestiones que, relacionadas con el presente Estatuto Fiscal de las Cooperativas, se refieren a:

- a) Proyectos sobre modificación de sus normas;
- b) Proyectos de Ordenes ministeriales que hayan de dictarse para su interpretación y aplicación;
- c) Procedimientos tramitados ante cualquiera de los Organos de la jurisdicción económico-administrativa, cuando se solicite por el reclamante y la reclamación se refiere a cuestiones directamente suscitadas como consecuencia de su aplicación;
- d) Expedientes que se tramiten en las respectivas Direcciones Generales del Ministerio de Hacienda con motivo de consultas de carácter general que se hubiesen formulado sobre aplicación de sus disposiciones;

e) Cuestiones relacionadas con el alcance e interpretación con carácter general de sus normas o de las disposiciones dictadas para su aplicación cuando se solicite por los Organos de la Administración o por la Obra Sindical de Cooperación”.

“2.º Proponer al Ministerio de Hacienda las medidas que se consideren más convenientes para la aplicación del régimen fiscal de las Cooperativas”.

“3.º Elevar anualmente al Ministerio de Hacienda una Memoria sobre las consecuencias fiscales de la actuación de las Cooperativas, así como sobre los problemas más importantes suscitados durante dicho período en esta materia”.

El informe de la Junta, en los distintos supuestos relacionados en el primer apartado, es *preceptivo*.

El Tribunal Supremo, analizando igual exigencia del anterior Estatuto, declaró la nulidad de lo actuado y la reposición

al momento en que, habiendo solicitado la cooperativa recurrente el informe previo de la Junta Consultiva, esta solicitud fue desoída primero por los órganos de gestión y después por los de la jurisdicción económico-administrativa.

Pero la competencia de la Junta Consultiva se limita a informar *sobre materia propia del régimen fiscal de las cooperativas*.

Tratándose, en concreto, de procedimientos tramitados ante la jurisdicción económico-administrativa, para que el Tribunal acuerde oír, previamente a su resolución, a la Junta Consultiva, es necesario que se solicite por el reclamante y que la reclamación se refiera a cuestiones directamente suscitadas como consecuencia de su aplicación.

Nuestro consejo es que la solicitud se deduzca al tiempo de interponer la reclamación económico-administrativa o en el escrito formalizando el recurso después de conocer el expediente.

Es de prever que el Tribunal no denegará la solicitud, sino en casos muy evidentes de incompetencia de la Junta Consultiva, para evitar el riesgo de que, si deniega la petición siendo procedente, se declare después por el Tribunal superior o por la jurisdicción contencioso administrativa la nulidad de lo actuado por omisión insubsanable.

La atenta lectura de las funciones que se encomiendan a la Junta Consultiva —alguna incluso a iniciativa de la Obra Sindical de Cooperación— permite profetizar para este organismo un papel importantísimo, sino decisivo, en la aplicación y evolución de las normas relativas al régimen fiscal de las cooperativas.

Confesamos paladinamente que cuantos reparos nos suscita el texto del Estatuto se atenúan por la esperanza que ponemos en la actuación de la Junta Consultiva, por que a su alcance está armonizar la letra y el espíritu de la norma, atemperando la justicia con la equidad, sobre el conocimiento exacto de lo que son y deben ser las cooperativas, y a donde no pueden llegar sus facultades interpretativas entrará su facultad de iniciativa para proponer al Ministerio de Hacienda las medidas que considere más convenientes.