

UNA PROPUESTA DE FISCALIDAD ESPECIAL PARA LAS SOCIEDADES MERCANTILES DE ESTATUTO COOPERATIVO



1. INTRODUCCIÓN

En primer lugar, quisiera expresar mi más sincero agradecimiento a los organizadores de esta jornada por la amable invitación que me han cursado para participar esta tarde junto a ponentes de relevante prestigio que me han precedido en el uso de la palabra. Espero no defraudar la confianza que han depositado en mí, ni las expectativas que han podido surgir en torno a

la ponencia que voy a pronunciar a la vista, sobre todo, de lo pretencioso de su título.

Como indica el título de la ponencia, pretendo esbozar la existencia o no de un régimen tributario específico para las sociedades mercantiles de estatuto cooperativo. Se plantea la duda acerca de si nos encontramos en presencia de una figura nueva cuya fiscalidad no ha sido tenida en consideración por el legislador a la hora de establecer la normativa tributaria aplicable. Por consiguiente, necesitamos clarificar tres cuestiones previas que nos permitan debatir sobre la existencia de dicho régimen fiscal o la necesidad del mismo, si concluimos que tal régimen específico no existe.

En primer lugar, como avanzábamos, debemos determinar si es posible la equiparación de la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo con algún otro tipo societario y, más concretamente, con una sociedad cooperativa. Esta equiparación se circunscribe estrictamente al ámbito fiscal, pues a nadie se le escapa, como han puesto de manifiesto quienes me han precedido en el uso de la palabra, que desde una perspectiva mercantil una sociedad anónima no es una sociedad cooperativa. En este sentido, el principio de calificación previsto en el artículo 13 de la Ley General Tributaria¹ y sus homónimos en las distintas Normas Forales Generales Tributarias nos obliga a atender a los efectos jurídicos de la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo, sin atender a la denominación que los socios le hayan concedido, y compararlos con los de la sociedad cooperativa. Esta comparación nos lleva a concluir que ambos tipos de sociedades son mercantiles pero son distintas clases de sociedad.

No obstante, el legislador fiscal cuando adopta instituciones jurídicas consolidadas en otras ramas del Derecho, léase en Derecho mercantil, no tiene porqué asumirlas con sus caracteres originarios sino que puede modularlos si así se compadece mejor

¹ Artículo 13 de la Ley General Tributaria: Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

con la finalidad tributaria que persigue. Por tanto, es posible que la normativa tributaria, solamente a efectos fiscales, equipare figuras o situaciones no necesariamente idénticas, siempre que de esta forma responda de una manera más eficiente a los fines que persigue. La equiparación fiscal debería ser expresa, algo que en el supuesto de la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo no existe, por lo que nos vemos obligados a indagar una segunda vía de interpretación. Deberíamos justificar la necesidad del establecimiento de una fiscalidad específica para la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo.

En segundo lugar, si la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo necesita de un tratamiento fiscal similar al de una sociedad cooperativa, habrá que determinar si las normas fiscales de las cooperativas resultarían de aplicación a la sociedad anónima con estatuto cooperativo. Aquí encontramos una segunda dificultad interpretativa. La traslación del régimen fiscal de las cooperativas a las sociedades anónimas de estatuto cooperativo por vía de la analogía está abonada al fracaso. Es cierto que se podría aducir la inexistencia de un régimen fiscal específico para la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo y, a su vez, afirmar la existencia de un régimen fiscal de las cooperativas e incluso, apreciar una identidad de razón entre ambas situaciones jurídicas, tal y como exige la aplicación analógica. Pero no es menos cierto que la analogía encuentra severos límites en el ámbito tributario, puesto que se prohíbe expresamente la extensión del hecho imponible y de los beneficios fiscales², principal objetivo de la aplicación analógica. En consecuencia, sería más que cuestionable la extensión analógica de los beneficios fiscales que gozan las sociedades cooperativas a la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo.

En tercer lugar, habría que determinar la competencia normativa sobre la regulación fiscal aplicable a las sociedades anónimas o limitadas de estatuto cooperativo. Nos debemos preguntar

² Artículo 14 de la Ley General Tributaria: No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

cuál es la norma fiscal aplicable, si la aprobada por los Territorios Históricos o la aprobada por el Estado. No es una cuestión puramente competencial, sin mayor trascendencia, puesto que las Haciendas Forales pueden ser más receptivas o más flexibles que la Hacienda del Estado a la hora de adecuar su normativa fiscal a esta nueva realidad. El Concierto Económico delimita la competencia normativa en el Impuesto sobre Sociedades en función de dos variables, a saber, una facturación anual inferior a siete millones de euros y el domicilio fiscal de la sociedad³. Así, las sociedades cuyo domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco y no superen los siete millones de facturación anual siempre tributarán con arreglo a la normativa foral que corresponda a su Territorio Histórico. Cuando la facturación supera los siete millones de euros anuales se aplica-

³ Artículo 14 del Concierto Económico con el País Vasco. Normativa aplicable.

Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco. No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.

Asimismo, será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco.

Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere el apartado uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio.

Tres. A los efectos de lo previsto en esta sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cuatro. En el supuesto de inicio de la actividad, se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en el primer ejercicio y si éste fuese inferior a un año, el volumen de operaciones será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio. Hasta que se conozcan el volumen y el lugar de realización de las operaciones en este ejercicio, se tomarán como tales, a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar durante el ejercicio de inicio de la actividad.

rá la normativa foral a las sociedades con domicilio fiscal en el País Vasco que realicen como mínimo el 25% de sus operaciones en territorio vasco o, superado ese volumen de facturación, cuando su domicilio fiscal se encuentre en territorio común y toda la facturación se lleve a cabo en territorio vasco. En los demás supuestos, se aplica la normativa de territorio común.

Un ámbito competencial distinto es el que se refiere a las competencias de exacción del impuesto, es decir, a las facultades de aplicación de los tributos (gestión, recaudación e inspección) y a las facultades de resolución de controversias (procedimientos de revisión). La exacción del impuesto se regula en el artículo 15 del Concierto⁴. En concreto, serán competentes las Haciendas Forales si el domicilio fiscal está en Euskadi y la facturación anual de la empresa no supera los siete millones de euros. Una vez superados los siete millones de facturación anual, independientemente del lugar del domicilio social, el impuesto se pagará en proporción al lugar de realización de las operaciones.

2. RAZONES QUE JUSTIFICAN UN TRATAMIENTO FISCAL ESPECÍFICO

Nuestro punto de partida se basa en la posible equiparación de la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo con otras formas asociativas que conforman el denominado sector de la economía social, entre las que destacan las sociedades cooperativas y las sociedades anónimas laborales. Estas fórmulas asociativas

⁴ Artículo 15 del Concierto Económico con el País Vasco. Exacción del Impuesto.

Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros. Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.

de la economía social se distinguen por una serie de rasgos comunes, como son la gestión democrática y la supeditación del capital al trabajo, con la idea central de integrar lo económico y lo social. Es en este marco de la economía social donde ubicaríamos a la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo.

La tributación especial de la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo debería fundamentarse en hechos constatables de la realidad a la vista de las estipulaciones recogidas en ese estatuto cooperativo, por un lado, y en argumentos⁵ con trascendencia suficiente como para que las demás empresas toleren la existencia de sujetos concretos (la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo) que no paguen tantos impuestos como las demás.

En todo caso, el fundamento básico para el reconocimiento de un régimen fiscal beneficioso a las sociedades anónimas de estatuto cooperativo debería buscarse en el artículo 129.2 de la Constitución española, que establece que: *«Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción»*.

No cabe duda de que si la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo se convierte en un instrumento de creación de empleo y participación de los trabajadores de la empresa, se estará cumpliendo el mandato del artículo 129 de la Constitución española.

⁵ Estos argumentos se basan tradicionalmente en cinco aspectos: el tipo de actividad que desarrollan estas entidades, el protagonismo de las personas de los socios en los fines que justifican la creación de la sociedad, las reglas especiales de su funcionamiento, el mandato de fomento del artículo 129 de la Constitución española por cuanto estos entes potencian la participación de los trabajadores en la empresa y su acceso a los medios de producción, así como la menor capacidad contributiva que suele predicarse de las entidades de la economía social. Véase ALONSO RODRIGO, Eva, *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 2001, p. 42-46.

Cuando la Constitución se dirige a los poderes públicos como sujetos obligados al fomento de las cooperativas y la promoción de las entidades de la economía social, hemos de entender que se está haciendo referencia a todos los poderes públicos sin excepción⁶, y por lo que aquí nos interesa a todos los entes con competencia normativa en el ámbito tributario. De esta manera, el constituyente no pretende un panorama legislativo neutral para estas entidades, sino que queda patente su voluntad de crear un marco de desarrollo favorable a éstas⁷.

El argumento que justifica el establecimiento de un régimen fiscal más favorable para estas entidades es el de la identidad de fines que existe entre el Estado y este tipo de empresas⁸, presentándose desde esta óptica el beneficio fiscal como una compensación por el desarrollo de una labor tendente a realizar el interés general⁹.

Ahora bien, la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo no puede vincularse al fomento que exige el artículo 129.2 para las sociedades cooperativas, sino que se relaciona con la promoción eficaz de las diversas formas de participación en la empresa, que promulga el mismo artículo. Hace ya tiempo que en el ordenamiento mercantil español, a diferencia de la regulación en otros países, se delimitaron las distintas formas societarias, estableciendo normativas específicas para cada una de ellas, a saber, las sociedades anónimas, las sociedades limitadas, las sociedades cooperativas, las sociedades laborales... Por ello, debemos deducir que cuando el artículo 129.2 se refiere al fomento de la sociedad coo-

⁶ Véase ALONSO RODRIGO, Eva, *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 2001, p. 51.

⁷ Véase DE LUIS ESTEBAN, José Manuel, «Presente y futuro de la fiscalidad de las cooperativas», *Hacienda Pública Española*, nº 93 (1985), p. 92-93.

⁸ Tal función social se manifiesta de diversas formas, entre las que ahora destacaremos su papel en la creación y mantenimiento de puestos de trabajo, el protagonismo que concede a la educación, su contribución al desarrollo de zonas desfavorecidas y su potenciación de la persona por encima del capital. Véase ALONSO RODRIGO, Eva, *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 2001, p. 291.

⁹ Véase DE LUIS ESTEBAN, José Manuel, «Presente y futuro de la fiscalidad de las cooperativas», *Hacienda Pública Española*, nº 93 (1985), p. 92.

perativa sólo está pensando en las sociedades que ostentan esa forma mercantil, y no se podría extender esa referencia a la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo.

En conclusión, la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo debería acceder a un régimen fiscal beneficioso siempre que como consecuencia de su constitución y forma de funcionamiento consiga el desarrollo de ciertos fines beneficiosos que no sólo son muy positivos para el conjunto del grupo social, sino que además en muchos casos se deberían cubrir con cargo a fondos públicos.

Una cuestión distinta se refiere al alcance que debería tener ese régimen fiscal especial. Veamos someramente el régimen fiscal de otras entidades de economía social.

3. RÉGIMEN FISCAL DE DISTINTAS ENTIDADES DE ECONOMÍA SOCIAL

La sociedad cooperativa sería el espejo en el que mirarse, y más concretamente, su régimen tributario especial. En territorio común, la sociedad cooperativa divide, a efectos fiscales, sus resultados en dos grupos: por una parte, los resultados cooperativos, que derivan de las operaciones con sus socios en el desarrollo de sus fines sociales¹⁰, operaciones que se deberán valorar a valor de mercado. Por otra parte, los resultados extracooperativos, es decir, los derivados de las operaciones con terceros no socios o de transmisiones de bienes de la sociedad que generan ganancias o pérdidas de patrimonio, así como las indemnizaciones de seguros.

Los dos grandes beneficios fiscales propios de las cooperativas consisten en la deducibilidad como gasto de la actividad económica de la dotación al Fondo de Educación y Promoción¹¹, por

¹⁰ Las cooperativas de trabajo asociado constituirían una excepción a dicha regla puesto que todos sus ingresos tienen naturaleza de resultado cooperativo.

¹¹ La deducibilidad se condiciona a que la dotación al Fondo no supere el 30% de los excedentes anuales netos.

una parte; y la reducción del 50% de la parte de resultados destinada al fondo de reserva obligatorio¹². También son deducibles las cantidades destinadas a cubrir los intereses de que son acreedores los socios y demás aportantes de capital. Asimismo, son aplicables las reglas para evitar la doble imposición interna, en cuya aplicación se tendrán en cuenta los tipos de gravamen aplicados sobre los beneficios de la sociedad cooperativa que reparte el mismo. Otra peculiaridad de su régimen fiscal en territorio común consiste en que no compensa bases negativas en años sucesivos, sino cuotas negativas¹³ durante un periodo de quince años.

Junto a esas singularidades del régimen fiscal de las cooperativas, la normativa tributaria concede un tratamiento más favorable a algunas sociedades cooperativas que califica de protegidas fiscalmente¹⁴ o especialmente protegidas¹⁵. Así, las sociedades cooperativas protegidas tienen derecho a la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

¹² En territorio común, debe entenderse “obligatorio” cuando la dotación viene impuesta por una norma jurídica, no así cuando la dotación tiene su origen en la voluntad de los socios o de la sociedad cooperativa. Sin embargo, no es éste el criterio admitido por las Normas Forales de régimen fiscal de las cooperativas en el País Vasco, que prevén la deducción del 50% del importe que se destine por obligación legal o estatutaria al fondo de reserva obligatorio. Véase ALONSO RODRIGO, Eva, *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 2001, p. 222.

¹³ La razón de este régimen peculiar se explica en los diferentes tipos de gravamen aplicables a cada clase de rendimiento, cooperativo o extracooperativo.

¹⁴ Serán consideradas como cooperativas protegidas, a los efectos de esta Norma Foral, aquellas entidades que, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley de Cooperativas de Euskadi o, en su caso, de la Ley de Cooperativas aplicable, y no incurran en ninguna de las causas previstas en la normativa tributaria, que recoge básicamente incumplimientos de la normativa cooperativa.

¹⁵ Se considerarán especialmente protegidas las cooperativas protegidas de primer grado de las clases siguientes:

- a) Cooperativas de trabajo asociado.
- b) Cooperativas agrarias.
- c) Cooperativas de explotación comunitaria.
- d) Cooperativas de consumo.
- e) Cooperativas de enseñanza.
- f) Cooperativas de Viviendas.

Documentados (en adelante, ITPAJD) para la celebración de actos relacionados con el contrato societario (constitución, ampliación de capital, etc.), para la concesión de préstamos, y para la adquisición de bienes y derechos para el Fondo de Educación y Promoción. Por otro lado, los resultados cooperativos de las cooperativas protegidas tributan al 20% en el Impuesto sobre Sociedades y no al tipo general del impuesto, como los resultados extracooperativos.

En el caso de los Territorios Históricos¹⁶, en el Impuesto sobre Sociedades se aplicará el tipo del 20% a la totalidad de los resultados obtenidos, sin diferenciar entre resultados cooperativos y extracooperativos. E incluso, a aquellas cooperativas de reducida dimensión que cumplan con los requisitos previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para ser consideradas pequeñas empresas, se les aplicará el tipo del 18%. Asimismo, en la normativa fiscal foral es deducible la dotación al Fondo de Educación y Promoción y el 50% de la dotación al Fondo de reserva obligatorio.

Asimismo, las cooperativas protegidas pueden acogerse a la libertad de amortización de elementos de activos fijos nuevos, durante los tres años siguientes a su inscripción en un Registro oficial. Para terminar, las cooperativas protegidas tienen derecho a una bonificación del 95% de las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en fincas rústicas) y del Impuestos sobre Actividades Económicas.

Las cooperativas especialmente protegidas, por su parte, además de los beneficios fiscales anteriores, tienen una exención más amplia en el ITPAJD para la adquisición de bienes y derechos relacionados con sus fines sociales, así como una bonificación del 50% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades. Igualmente, el reparto del retorno cooperativo por estas socieda-

¹⁶ En el Territorio Histórico de Gipuzkoa, los tipos vigentes en el Impuesto sobre Sociedades son algo superiores ante la imposibilidad de aprobar en las Juntas Generales la reforma pactada con los demás Territorios Históricos. También se preveía un tipo de gravamen del 27% para las cooperativas de crédito, en lugar del tipo general del impuesto, que no se consiguió aprobar.

des da lugar a una deducción en la imposición personal del socio, de un 10% del retorno si se trata de una cooperativa protegida o de un 5% del retorno, si es una cooperativa especialmente protegida.

Por último, otras entidades de la economía social también gozan de algunos beneficios fiscales relacionados, principalmente con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Así, las Sociedades Agrarias de Transformación tienen derecho a la exención total para los actos de constitución y ampliación de capital. Por su parte, la Sociedad Anónima Laboral (SAL) o la Sociedad Limitada Laboral (SLL) también gozan de exención, en la modalidad de operaciones societarias, para las operaciones de constitución y aumento de capital, así como de una bonificación del 99% en los actos y contratos necesarios para adaptar o transformar la sociedad preexistente en SAL o SLL, para la constitución de préstamos, y para la adquisición de bienes provenientes de la empresa de que procedan la mayoría de los trabajadores. En territorio común, además, gozarán de una libertad de amortización en el Impuesto sobre Sociedades, sobre los elementos de inmovilizado material adquiridos los cinco primeros años contados desde la fecha de calificación como sociedad laboral.

4. OTROS RÉGIMENES FISCALES APLICABLES

Todo lo expuesto hasta el momento no empuja la posibilidad de aplicar a la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo el régimen fiscal especial de las pequeñas y medianas empresas (en adelante, PYMEs) cuando aquella cumpla los requisitos para la aplicabilidad del citado régimen especial. Si las sociedades anónimas de estatuto cooperativo son pequeñas o medianas empresas tendrán derecho a los beneficios fiscales previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para este tipo de empresas. En los territorios forales las pequeñas y medianas empresas ostentan un régimen fiscal especial en el Impuesto sobre Sociedades, tal y como establece el artículo 49 de la Norma Foral del Impuesto en Bizkaia. Una empresa se calificará como pequeña

empresa¹⁷ cuando el importe de su facturación, el valor de su inmovilizado neto y el número de trabajadores que tiene contratado no supere unas determinadas cuantías. En concreto, la magnitud principal se refiere a que su facturación anual no supere los seis millones de euros (6.000.000 €). Por el contrario, la calificación como mediana empresa¹⁸ exige no superar otras cuantías, entre las que destacamos que su facturación anual no exceda de veinticuatro millones de euros (24.000.000 €). En ambos casos, la PYME no puede formar parte de un grupo de sociedades conforme al artículo 42 del Código de Comercio, o las magnitudes anteriormente indicadas se referirán al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren en relación a otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

¹⁷ Se entenderá como pequeña empresa aquella que cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que lleve a cabo una explotación económica.
- b) Que su volumen de operaciones, tal y como se define en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no supere los 6 millones de euros, o bien, que su inmovilizado neto no rebase los 2.400.000 euros.
- c) Que su plantilla no supere las 50 personas empleadas.
- d) Que no se hallen participadas directa o indirectamente en más de un 25 por 100 por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos, excepto que se trate de fondos o sociedades de capital riesgo o sociedades de promoción de empresas a que se refieren los artículos 59 y 60, respectivamente, de la Norma Foral vizcaína del Impuesto sobre Sociedades, cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas.

¹⁸ Tendrá la consideración de mediana empresa aquella que cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que lleve a cabo una explotación económica.
- b) Que su volumen de operaciones, tal y como se define en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no supere los 24 millones de euros, o bien, que su inmovilizado neto no rebase los 12 millones de euros.
- c) Que su plantilla no supere las 250 personas empleadas.
- d) Que no se hallen participadas directa o indirectamente en más de un 25 por 100 por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos, excepto que se trate de fondos o sociedades de capital riesgo o sociedades de promoción de empresas a que se refieren los artículos 59 y 60, respectivamente, de esta Norma Foral, cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas.

Las PYMEs gozan de distintos beneficios fiscales. Por un lado, las pequeñas empresas tienen derecho a aplicar la libertad de amortización en la adquisición de elementos de inmovilizado material nuevo¹⁹, excluidos los edificios. La libertad de amortización se extiende a los contratos de ejecución de obra, a los elementos de inmovilizado inmaterial construidos por la propia empresa y a los elementos de inmovilizado material nuevos adquiridos mediante contratos de *leasing*. Este beneficio fiscal supone un diferimiento en el pago del impuesto puesto que no afecta a la amortización conta-

¹⁹ Artículo 50 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia. Amortización del inmovilizado material nuevo.

1. Los elementos del inmovilizado material nuevos, excluidos los edificios, adquiridos por las pequeñas empresas a que se refiere el artículo 49 anterior gozarán de libertad de amortización a partir de su entrada en funcionamiento.

Los elementos del inmovilizado material nuevos, excluidos los edificios, adquiridos por las medianas empresas a que se refiere el artículo 49 anterior podrán amortizarse, a partir de su entrada en funcionamiento, en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización máximo previsto en la tabla que se recoge en el artículo 11 de esta Norma Foral.

2. El régimen previsto en el apartado anterior también será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo siempre que su puesta a disposición se produzca dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del mismo.

3. Lo previsto en los dos apartados anteriores será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material construidos por la propia empresa.

4. La libertad de amortización prevista en el párrafo primero del apartado 1 anterior será incompatible con:

a) La bonificación por actividades de exportación, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de la misma.

b) La reinversión de beneficios extraordinarios respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

5. En el caso de transmisión de elementos que hayan gozado de libertad de amortización, únicamente podrá acogerse a la reinversión por beneficios extraordinarios la renta obtenida por la diferencia entre el valor de transmisión y su valor contable una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria.

6. Lo previsto en este artículo también será de aplicación a los elementos del inmovilizado material nuevos objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

7. La deducción del exceso de la cantidad amortizable resultante de lo previsto en el apartado 1 anterior respecto de la depreciación efectivamente habida no estará condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias.

ble según tablas, lo que provocará la necesidad de realizar ajustes sobre el beneficio contable en la autoliquidación del Impuesto. Es decir, en un primer momento se minorará un gasto fiscal superior al contable, que sigue la depreciación establecida en las tablas de coeficientes, para posteriormente incrementar el beneficio fiscal respecto al beneficio contable puesto que no se podrá deducir el gasto contable de amortización en periodos posteriores.

Un segundo beneficio fiscal consiste en la deducibilidad de la base imponible de una dotación global para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias, hasta el límite del 1% sobre el importe de las cuentas de deudores existente a la conclusión del período impositivo.

Y el tercer beneficio fiscal, y tal vez el que mayor eco mediático ha tenido en los últimos tiempos habida cuenta la judicialización de la normativa foral del Impuesto, consiste en la tributación a un tipo de gravamen inferior al general del Impuesto, sobre toda su base imponible. En concreto, se ha fijado un 24% el tipo de gravamen de las pequeñas empresas, y a diferencia de lo que sucedía con la normativa anterior que limitaba la aplicación del tipo reducido a una parte de la base imponible, ahora el 24% se aplica a la base en su totalidad.

Por lo que se refiere a territorio común, tras la desaparición de la calificación de PYME a efectos fiscales la normativa tributaria acoge otra categoría distinta: las empresas de reducida dimensión²⁰. En este caso, estaríamos ante pequeñas empresas cuyo importe neto²¹ de cifra de negocios no supera los ocho millones de euros (8.000.000 €). Además, la empresa no puede formar parte de un grupo de empresas, cuya facturación global de todo el grupo

²⁰ Su régimen fiscal se regula en los artículos 108 a 114 de la Ley estatal del Impuesto.

²¹ El concepto de importe neto tendría en consideración el importe de las ventas así como el coste de adquisición en aquellos bienes que son objeto de transmisión como pago en especie. De esta cuantía se minorarían las devoluciones sobre ventas, los descuentos por volumen de negocio (rappels) y otros descuentos comerciales. La cuantía minorada no podrá superar los 8.000.000 € para mantener el régimen fiscal más favorable de la empresa de reducida dimensión.

supere la anterior cuantía, ni pertenecer a un grupo de socios, dueños a su vez de otras sociedades si en conjunto superan esa cifra de facturación anual.

El principal incentivo fiscal para las empresas de reducida dimensión consiste en un diferimiento del pago del Impuesto sobre Sociedades, así como el establecimiento de un tipo de gravamen inferior²² al general para el primer tramo de la ganancia obtenida hasta los 120.202,41 euros. En cuanto al diferimiento en el pago de los impuestos, éste se logra a través de la libertad de amortización por la inversión en activos fijos materiales nuevos si lleva aparejada un incremento de plantilla²³ o si se trata de bienes de escaso valor²⁴. En segundo lugar, se permite una amortización acelerada por encima de la amortización contable para otros activos materiales nuevos o para activos inmateriales nuevos, o cuando los bienes sean objeto de reinversión²⁵. En tercer lugar, las empresas de reducida dimensión pueden dotar una provisión global por insolvencias del 1% del saldo de deudores, fiscalmente deducible. En cuarto lugar, si celebran un contrato de *leasing*, además de la deducibilidad del gasto financiero que suponen los intereses satisfechos, podrán deducirse una porción superior de la cuota de recuperación del valor del bien²⁶. Por último, las empresas de reducida dimensión tienen derecho a la aplicación de una deducción específica relacionada con el

²² El tipo es del 25% para los primeros 120.202,41 €; a partir de esa cuantía se satisface el tipo general del impuesto del 30%.

²³ El límite del importe a amortizar libremente se fija en 120.000 € multiplicado por el incremento de la plantilla en el año. Éste no superará 601,01 €, y el importe global anual debe ser inferior a 12.020,24 €.

²⁴ El valor unitario de los bienes no superará 601,01 €, y el importe global anual debe ser inferior a 12.020,24 €.

²⁵ En el caso de activos materiales nuevos, el coeficiente máximo de amortización contable se duplica; para los activos inmateriales, el coeficiente se multiplica por 1,5; y en el caso de reinversión, el coeficiente se triplica.

²⁶ Se triplica el coeficiente de amortización contable del bien.

²⁷ En concreto, se trata del 9% de las cantidades invertidas o del gasto realizado en relación a esas tecnologías, respetando el límite general de la cuota impositiva.

²⁸ Véase Alonso Rodrigo, Eva, *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 2001, p. 225.

fomento de las tecnologías de la información y la comunicación²⁷ (TICs).

5. CONCLUSIONES

De todo lo expuesto, ha llegado el momento de esbozar una serie de conclusiones acerca de la fiscalidad aplicable a la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo. En la actualidad, no existe norma tributaria alguna que prevea un tratamiento tributario específico para la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo. Ni el principio de calificación ni el expediente analógico permitirían, por vía de interpretación, extender los beneficios fiscales de los entes de la economía social hoy vigentes a la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo. Y, por consiguiente, sería necesario proceder a regular expresamente ese régimen fiscal más favorable. Desde estas líneas, vamos a proponer *de lege ferenda* algunas modificaciones normativas que se podrían introducir en el ordenamiento en vigor.

La verdadera justificación de un régimen fiscal más beneficioso hay que buscarla en el artículo 129.2 de la Constitución española, en base a la función social que la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo pueda llevar a cabo. Esta función social se traduciría en una aportación en especie a la sociedad, por lo que debería contestarse con el reconocimiento de un tratamiento tributario especial que incluya beneficios fiscales para compensar la contribución social realizada.

A pesar de las especialidades que posee la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo, no se puede afirmar su naturaleza personalista, a diferencia de la sociedad cooperativa. La participación en beneficios y el derecho de voto en función del capital aportado nos hace ver que nos encontramos ante una sociedad capitalista, a salvo de la especialidad que pueda suponer el que un porcentaje de ese capital deba necesariamente pertenecer a sus trabajadores. Por todo ello, ciertos beneficios fiscales de las sociedades cooperativas protegidas o especialmente protegidas no serán de fácil traslación al ámbito de la sociedad anónima o limitada de esta-

tuto cooperativo, como pudiera ser un tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades.

Siguiendo con el Impuesto sobre Sociedades, en cuanto a la deducibilidad total o parcial de las cantidades destinadas a reservas legales obligatorias por la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo, no concurre ninguna circunstancia justificativa²⁸ de tal deducción pues nos encontramos ante un fondo con una finalidad idéntica a las reservas de las demás sociedades, y que además es repartible entre los socios, luego parece adecuado aplicarle el mismo régimen fiscal que a las sociedades anónimas o limitadas. Otro tanto podríamos afirmar del Fondo de Educación y Promoción que pudiera recogerse en el estatuto cooperativo de la sociedad anónima o limitada. En ambos supuestos la deducibilidad de las dotaciones realizadas a dichos fondos debería ir aparejada con la irrepartibilidad de los fondos, de tal forma que la sociedad no pudiera utilizarlos libremente sino que quedarán cautivos para cumplir los mismos fines que fundamentaron su creación.

Una dificultad para aplicar esta vía se encuentra en la mutabilidad de los estatutos cooperativos por la voluntad mayoritaria de los socios y en la necesidad que tiene la Administración tributaria de constatar o verificar tal irrepartibilidad. Por ejemplo, si se permite la deducibilidad parcial o total de la dotación anual de un fondo de reserva obligatorio, condicionada a su irrepartibilidad, y un estatuto cooperativo de la sociedad anónima o limitada durante diez años ha establecido la irrepartibilidad de dicho fondo, pero la asamblea de socios decide modificarlo eliminando esta característica, convirtiéndolo en repartible entre los socios, y procediendo a su reparto, obligará a practicar la devolución del impuesto impagado, como consecuencia de las deducciones practicadas en la base imponible en años anteriores. En este caso, no sería precisa la presentación de autoliquidaciones complementarias, sino que las cantidades indebidamente deducidas se integrarán en la base imponible del ejercicio en curso.

²⁸ Véase Alonso Rodrigo, Eva, *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 2001, p. 225.

Por otro lado, en tanto en cuanto la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo pueda calificarse como pequeña o mediana empresa, en los Territorios Históricos, o como empresa de reducida dimensión, en territorio común, podrá acogerse a los beneficios fiscales previstos para ese tipo de empresas en el Impuesto sobre Sociedades.

Dejando a un lado el Impuesto sobre Sociedades, no habría dificultades para aplicar los beneficios fiscales de otras formas asociativas de la economía social como las Sociedades Agrarias de Transformación y las Sociedades laborales. Estos beneficios se circunscriben al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y se centran en la exención o bonificación del impuesto en las transmisiones relacionadas con el contrato societario, como la constitución de la sociedad, su transformación o el aumento de su capital social. De cualquier forma, como hemos afirmado anteriormente, se precisaría una norma tributaria que expresamente prevea la concesión de los citados beneficios fiscales.

Por último, se plantea una dificultad adicional, relacionada con la inscripción registral de la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo.

En el ordenamiento tributario vigente, el establecimiento de un régimen fiscal más favorable a las cooperativas o a otros entes de la economía social va aparejado a la inscripción de las distintas formas asociativas en algún registro administrativo de carácter público²⁹, no necesariamente vinculado al Departamento o al Ministerio de Hacienda. La inscripción registral se configura como una medida de control o verificación que le asegura a la Administración tributaria la correcta identificación del contribuyente con derecho a la aplicación del régimen fiscal más beneficioso.

²⁹ Las Sociedades Agrarias de Transformación se deben inscribir en un Registro del Ministerio de Agricultura para gozar de los beneficios fiscales que conlleva su régimen especial. Las Sociedades Anónimas Laborales, a su vez, deben darse de alta en un Registro oficial del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Por último, las Sociedades Cooperativas se deben inscribir en el Registro del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales o en el de la respectiva Comunidad Autónoma.



A diferencia de lo que sucede con las demás formas asociativas que nacen en un marco legal que delimita sus características y por tanto facilita la calificación de los sujetos que pretenden inscribirse en el Registro oficial creado por la Administración, la sociedad anónima o limitada de estatuto cooperativo se diferencia de cualquier sociedad anónima en el contenido de sus estatutos y no en requisitos o elementos exigidos por disposiciones de carácter general. En otras palabras, será la voluntad de los socios expresada mayoritariamente la que determine el contenido y alcance del carácter cooperativo de sus estatutos. Sería lógico que la Administración tributaria exigiera unos requisitos mínimos en el contenido estatutario para aquellas sociedades que quisieran acogerse a un régimen fiscal más beneficioso y sería la voluntad de los socios la que, en cada momento, permitiría su inclusión o exclusión del citado régimen fiscal.

Alberto Atxabal Rada

