



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y  
Cooperativa, nº 0, enero-mayo 1987, pp. 85-103

## Las Cooperativas de Trabajo Asociado y el futuro Estatuto Fiscal de las Cooperativas

Leopoldo Pons Albentosa

Inspector Financiero y Tributario del Estado.

Investigador por la London School of Economics and Political Science

José Luis Monzón Campos

Profesor de la Univeritat de València

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa

ISSN: 0213-8093. © 1987 CIRIEC-España

[www.ciriec.es](http://www.ciriec.es)    [www.uv.es/reciriec](http://www.uv.es/reciriec)

# LAS COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO Y EL FUTURO ESTATUTO FISCAL DE LAS COOPERATIVAS

LEOPOLDO PONS ALBENTOSA

JOSE LUIS MONZON CAMPOS

Inspector Financiero y Tributario del Estado  
Investigador por la London School  
of Economics and Political Science

Profesor de la Universitat  
de Valencia

**L**as exenciones fiscales suelen ser elementos erosionantes del principio de equidad tributaria, aparecen las más de las veces como resultado transaccional entre el legislador y los grupos de presión interesados en la imposición y por ello merecen serias críticas, tanto por parte de la doctrina académica como por parte de las clases reformadoras. El presente trabajo pretende demostrar que sin invalidar ni refrenar tal posición general, es posible, sin embargo, tratar el problema de forma radicalmente diferente cuando nos situamos ante un Estatuto fiscal cooperativo. Argumentos teóricos y propuesta concreta quedan vertidos en el mismo de forma explícita.

## **LAS COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO Y EL FUTURO ESTATUTO FISCAL DE LAS COOPERATIVAS**

Los sistemas tributarios, como partes especialmente explicativas del entramado económico e institucional de las sociedades actuales, se encuentran en continua evolución. Sin embargo, hasta ahora ha resultado posible hablar de reformas tributarias como algo conectado a estructuras que esencialmente permanecen en sus líneas maestras durante períodos de tiempo reconocibles, y ello, además, sin grandes limitaciones ni simplificaciones de realidad: piénsese en los puntos de referencia del sistema fiscal norteamericano, el anglosajón, el más cercano del Código de Impuestos de Francia o, simplemente, en la propia experiencia española.

Aceptando que la evaluación de los sistemas fiscales requiere un procedimiento de modelizaciones que, como señalaba Joan Robinson, implican cierto grado de falsificación de la realidad, es posible, sin embargo, hablar de un punto de inflexión. La década de los ochenta se perfila para las haciendas públicas de los países capitalistas desarrollados como referencia histórica equivalente a la que supuso la introducción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el triunfo de la política económica keynesiana de posguerra o el asentamiento Welfare State de los años sesenta.

### *Crisis económica y sistema tributario*

El panorama institucional de las economías occidentales ha cambiado sustancialmente desde que se inició la actual y prolongada crisis. La revisión crítica de la política económica keynesiana y neo-keynesiana, el abandono de las teorías del crecimiento económico ligadas al desarrollo internacional armónico y, finalmente, el ocaso de los propios principios del Welfare State, antaño unánimemente defendidos, encuentran su fiel reflejo en las nuevas tendencias fiscales.

Asistimos a un cambio radical de objetivos explícitos del sector público. Las políticas redistribuidoras de la renta y la riqueza y las políticas ordenadoras de la economía han dejado de ser referentes de primera magnitud en el cuadro de actuaciones de los gobiernos de la mayor parte de los países de nuestro medio. La eficiencia económica, adscrita sin discusión a los resortes del mercado, se antepone a los principios de justicia social o de simple equidad.

**Los planteamientos  
alternativos en  
materia fiscal**

Los sistemas tributarios encuentran dentro de estas orientaciones y objetivos, un papel alternativo al que hasta ahora, al menos nominalmente, se les asignaba. Asistimos a una revisión en profundidad de aquellos principios de la imposición, que desde el Informe Neumark (1962) en Europa, y el Informe Carter (1966) en Canadá, han sido modelo aceptado como pauta, a la hora de buscar un sistema tributario real que tendiese al óptimo.

**Las propuestas  
recientes. La  
Reforma Reagan**

La Administración Reagan acaba de conseguir la aprobación de una Ley de Reforma del sistema tributario de Estados Unidos que bajo las consignas de eficiencia, economicidad y sencillez, ataca directamente dos cuestiones: la progresividad del IRPF americano y los mecanismos de deducciones, bonificaciones y exenciones en este impuesto y en el Impuesto sobre Sociedades.

Niguel Lawson, Ministro de Hacienda británico, ha presentado sendas propuestas de reforma de la tributación personal y del Impuesto sobre Sociedades en el Reino Unido. Los «Green Papers» de 1984 y 1986 apuntan en la misma dirección, si bien sustancialmente menor que la estadounidense. El fenómeno no termina con estos dos países, de por sí suficientemente representativos del estado de opinión dominante, y pueden encontrarse voces autorizadas en el mismo sentido en muchos más países, incluso en la misma Suecia.

**El modelo tributario  
español**

Por lo que respecta al actual sistema fiscal español, éste se explica a partir de los principios que inspiraron la Reforma emprendida por Francisco Fernández Ordóñez en 1977, a la sazón Ministro de Hacienda. El año 1986 ha supuesto la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, pieza de cierre del sistema diseñado. De este modo, nuestro sistema fiscal se apoya en unos criterios de tributación que, en la línea Carter o Neumark, atiende a principios de progresividad en el IRPF y de mecanismos de política fiscal basados en deducciones en la imposición personal como instrumentos dinamizadores de la inversión y creación de empleo.

Dicho lo anterior, es preciso señalar que las nuevas tendencias fiscales, dominantes en Estados Unidos, Gran Bretaña y otros países, están encontrando un creciente eco en España, como lo demuestran las posturas defendidas por autoridades de la Hacienda Pública tan relevantes como Enrique Fuentes Quintana, José Manuel Lagares Calvo o Javier Lasarte, entre otros. Simplicidad, economicidad y neutralidad, *Fairness* es el

vocablo anglosajón, aconsejan y sugieren a los propulsores de una nueva reforma el ajuste del actual sistema de tributación de las rentas personales y de la política de beneficios y exenciones fiscales.

## **EL PROBLEMA DE LAS COOPERATIVAS ANTE LA FISCALIDAD**

Aunque el diseño inmediato de nuestro sistema tributario tenga sus perfiles trazados, el proceso de formación del mismo no se encuentra cerrado en todos sus aspectos, si es que se nos permite hablar de sistemas fiscales cerrados.

*Las Sociedades Cooperativas; entorno jurídico y relaciones tributarias*

Un ejemplo importante de lo inconcluso de la Reforma está en las cooperativas de trabajo asociado que han venido gozando, junto al resto de cooperativas, de un tratamiento fiscal particular. El Decreto 888/1969 de 9 de mayo por el que se aprobó el Estatuto Fiscal para las mismas, recogió e insertó, en el marco de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, lo que a su vez era ya aceptado por la legislación cooperativa de los años cincuenta. La Orden de 14 de febrero de 1980 ha mantenido la situación en régimen de transitoriedad, adaptando mínimamente aquella legislación al nuevo sistema y, en especial, al Impuesto sobre Sociedades, vigente por Ley 61/1978.

Diversas cuestiones convierten en una cuestión de primer orden y de la mayor urgencia el tema del tratamiento fiscal que deben recibir estas especiales entidades jurídicas: el mandato constitucional de fomento cooperativo (artículo 129.2 de la Constitución Española), la explícita voluntad del legislador de tratar el tema a nivel fiscal (Disposición Transitoria Cuarta, Segundo, Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades), la nueva legalidad autonómica en materia de cooperativas (leyes cooperativas en Euskadi, Cataluña, Andalucía y Valencia) y el tratamiento recibido por figuras afines como las Sociedades Anónimas Laborales (Ley 15/1986 de 25 de abril), configuran un panorama legal bien distinto al de hace sólo 10 años que avala y justifica sobradamente la urgencia a que hacíamos referencia.

Si a todo lo anterior añadimos que el Estatuto Fiscal vigente adolecía, ya cuando se aprobó, de una concepción obsoleta de la empresa cooperativa, más propia de sociedades preindustriales, la actualización del marco legal de las cooperativas

en su dimensión fiscal se convierte en una exigencia que no admite demoras.

Sin embargo, antes de exponer los criterios que, a nuestro juicio, deben inspirar el futuro Estatuto Fiscal de las Cooperativas parece razonable contrastar los planteamientos teóricos acerca de las políticas de beneficios fiscales con las pautas realmente seguidas al respecto en distintos países, entre ellos España. Del mismo modo que convendrá señalar las diferencias entre beneficios tributarios y Estatutos Fiscales.

## **LA CONTROVERSIA SOBRE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS: SU «PERVERSIDAD» TEÓRICA Y SU PERSISTENCIA PRÁCTICA**

El Informe económico financiero del proyecto de Ley español de Presupuestos Generales del Estado para 1987 define a los *gastos fiscales* como disminución de ingresos originados por la concesión de beneficios tributarios orientados al logro de determinados objetivos de política económica.

*Los Tax  
Expenditures de  
Stanley Surrey*

Esta definición de gasto fiscal se separa de la más conceptual de Stanley Surrey, quien de forma pionera introdujo el concepto, Tax Expenditures, en 1967 para designar aquellas exenciones o bonificaciones fiscales que no forman parte de la estructura esencial del impuesto, pero que se han introducido en la norma fiscal por razones de naturaleza extrafiscal. Puesto que representan ingresos fiscales no percibidos, son equivalentes en muchos aspectos a los gastos directos del Estado sin embargo, gozan de la ventaja de su reconocimiento explícito en el marco presupuestario español.

Por otro lado el concepto de gasto fiscal aparece en todos los programas de reforma tributaria como un elemento indeseable que atenta a los principios de igualdad y neutralidad del sistema fiscal. Paradójicamente los gastos fiscales suelen persistir enquistados en el modelo antes y después de las reformas tributarias, aunque aparezcan como un mal menor, como bien señala Musgrave o Fritz Neumark, por citar a dos autoridades indiscutidas de ambos lados del Atlántico.

El caso español ha encontrado suficientes motivos para que se plantee la necesidad de eliminar del sistema fiscal español el amplio abanico de beneficios fiscales que habían ido

*Las exenciones  
como elementos  
erosionantes del  
sistema fiscal.  
Experiencia  
precedente*

generándose, de forma desordenada e incontrolada, por el propio legislador y por los artífices de la política económica. Beneficios fiscales que han crecido en intensidad y cuantía de forma importante a medida que el sistema ha ido adquiriendo peso específico dentro de las macromagnitudes de la economía nacional.

Ya en 1970 en «Notas sobre la valoración de incentivos y exenciones en el sistema fiscal español» (HPE n.º 4) se planteaba que uno de los grandes temas polémicos que surgen al contemplar el sistema fiscal es el del nivel que alcanzan las exenciones o incentivos tributarios, y ello, entre otras razones, porque las exenciones e incentivos son un medio de manifestación del Estado en campos tan importantes —y en ocasiones tan contradictorios— como el de la política redistributiva y el desarrollo económico, al mismo tiempo que suelen atacar de frente a los dos principios lógicos o existenciales de todo sistema fiscal (suficiencia y flexibilidad), abriendo profundas brechas en las cifras de recaudación. De ahí que esta doble vertiente que presentan sea campo abonado para que la polémica nazca y alcance importantes dimensiones en todos los países.

Nº	Concepto del beneficio fiscal	Valoración	% sobre total capacidad contributiva
4	Las Cooperativas fiscalmente protegidas y entidades equiparadas a las mismas, siempre que se ajusten a las normas que condicionan la exención	600.000	2,2
11	Las Sociedades y demás Entidades que tengan concedida exención en virtud de leyes especiales, mientras permanezcan en vigor .....	2.298.200	8,6
12	La base imponible del Impuesto sobre Sociedades se reducirá en las cantidades que las Sociedades y demás Entidades jurídicas, cualquiera que sea la actividad a que se dediquen, destinen sus beneficios a la provisión para inversiones .....	2.610.200	9,7
19	Bonificación hasta un 50 por 100 de los impuestos para las industrias de «Interés nacional» (Ley 24-10-1939) .....	630.400	2,3
	Otros beneficios fiscales .....	1.441.000	5,3
	Beneficios fiscales estimados .....	7.579.800	28,1
	Derechos reconocidos y contraídos.....	19.309.800	71,9
	Capacidad contributiva.....	26.889.600	100,0

FUENTE: H. P. E., núm. 4. IEF, 1970.

El Instituto de Estudios Fiscales se aproxima a una cuantificación de los mismos como primer esfuerzo para 1967 a partir de un programa de investigación creado al efecto con los siguientes resultados preliminares:

***Cifras y evaluación:  
1967-1987***

De una capacidad contributiva estimada de 337 mil millones de pesetas los beneficios fiscales estimados suponían una erosión de casi el 50%, con 158 mil millones de pesetas, es decir, un 88,6% de lo recaudado efectivamente. En el trabajo se menciona explícitamente el gasto fiscal que suponen las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades con 600 millones sobre una capacidad contributiva por este tributo de 26 mil millones de pesetas, como única referencia explícita, tal como aparece en el cuadro.

	A	% sobre su C	B	% sobre su C	C = A + B
	Beneficios fiscales estimados	correspondiente	Derechos liquidados y contraltos	correspondiente	Capacidad con- tribut. estimada
Rústica.....	619.300	41,0	886.800	59,0	1.506.100
Urbana.....	2.779.160	43,1	3.635.300	56,9	6.414.460
Trabajo personal.....	60.636.000	80,9	14.240.200	19,1	74.876.200
Rentas del capital.....	25.649.300	82,1	5.568.800	17,9	31.218.100
Licencia fiscal.....	52.789	1,5	3.349.600	98,5	3.402.389
Cuota por beneficios.....	1.724.861	28,7	4.278.300	71,3	6.003.161
Renta personas físicas.....	852.273	26,9	2.484.900	73,1	3.337.173
Renta de Sociedades.....	7.579.800	28,1	19.309.800	71,9	26.889.600
Mejora pensiones.....	—	—	1.606.500	—	1.606.500
Sucesiones.....	—	—	2.749.800	100,0	2.749.800
Impuestos directos.....	99.893.483	63,2	58.110.000	36,8	158.003.483
Transmisiones patrimoniales.....	9.254.804	55,2	7.445.900	44,8	16.709.704
Actos jurídicos documentados ...	89.134	1,3	6.180.400	98,7	6.269.534
Tráfico de empresas.....	18.444.850	43,9	23.548.600	56,1	41.993.450
Impuestos especiales.....	7.829.649	35,3	14.349.600	64,7	22.179.249
Impuesto sobre el lujo.....	6.902.382	17,0	24.305.300	83,0	31.207.682
Aduanas.....	9.372.648	34,2	18.030.300	65,8	27.402.948
Aduanas - Compensación.....	3.427.837	27,2	9.188.900	72,8	12.616.737
Tabacos.....	—	—	4.670.600	100,0	4.670.600
Petróleos.....	3.284.232	20,3	12.769.900	79,7	16.054.132
Otros.....	—	—	135.900	100,0	135.900
Impuestos indirectos.....	58.605.536	32,7	120.634.400	67,3	179.239.936
TOTAL.....	158.499.019	47,0	178.744.400	53,0	337.243.419

FUENTE: H.P.E., núm. 4. IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1970.

En la actualidad el volumen de gastos fiscales de nuestro sistema fiscal sigue preocupando por sus niveles, tal y como demuestra el cuadro de gastos fiscales del ejercicio 1987, previstos en el Informe Económico Financiero del Proyecto de Ley de los Presupuestos Generales del Estado y que da las siguientes cifras y distribución:

CONCEPTOS	Gastos fiscales (1)	Presupuesto ingresos (2)	Porcentaje (1)/(2)
TOTAL CAPÍTULO I .....	538,8	2.487,0	21,7
Imp. sobre Renta Personas F. ...	352,1	1.854,0	19,0
Imp. sobre Renta Sociedades ...	185,4	546,0	34,0
Imp. de Sucesiones .....	1,3	6,8	19,3
TOTAL CAPÍTULO II .....	360,0	2.933,3	12,3
Imp. Transmis. Patrim. y A.J.D.	12,6	107,0	11,8
Imp. sobre Valor Añadido .....	187,5	1.790,2	10,5
Impuestos Especiales .....	118,7	619,8	19,1
Imp. sobre Tráfico Exterior .....	41,2	231,0	17,8
TOTAL CAPÍTULOS I Y II .....	898,7	5.420,3	16,6
TOTAL CAPÍTULOS .....	898,7	6.144,9	14,6

FUENTE: Informe Económico Financiero Presupuesto Generales del Estado 1987.

De estos 898 mil millones de pesetas, el IRPF absorbe más del 40%, siendo las cantidades asignadas al Impuesto sobre Sociedades, 185 mil millones de pesetas, un 34% del mismo, explicadas por los grandes apartados de Deducciones por Inversión y Creación de Empleo y la exención de plusvalías aplicada en base imponible —técnica propia del Impuesto sobre Sociedades español de aquellas entidades que han presentado resultados positivos en la cuantía necesaria para poderse aplicar tales beneficios fiscales. Criterios de equidad y progresividad en el primero de los tributos mencionados y de políticas económicas estabilizadoras en el segundo justifican tales propuestas de política fiscal para el ejercicio de 1987.

Con lo dicho nos situamos ante posiciones que en absoluto avalan el diseño de un marco de referencia tributario propio y discriminado a favor de las Sociedades Cooperativas, y en esto también parecen plenamente de acuerdo aquellos otros teóricos, estudiosos y políticos que defienden economías supuestamente de mercado competitivo, donde a partir de las reglas internas de los mismos se consigan las asignaciones óptimas de los recursos. En esta dirección podríamos partir de los equili-

brios walrasianos y óptimo pareto, hasta los economistas-micro (y aquí no sólo entran los llamados economistas popularizados por Milton Friedman y su escuela de Chicago) de las generaciones actuales de profesionales de la economía y del sector público en las economías capitalistas, es decir, donde la propiedad privada de los medios de producción sigue siendo el elemento determinante de la distribución del excedente, de la propia asignación de los recursos y de las reglas de funcionamiento de una función y de otra.

El eco internacional viene siendo importante y coincide en fechas. Así en los Estados Unidos el primer Presupuesto de Gastos Fiscales acompañó al Informe Anual del Secretario del Tesoro correspondiente a 1968. La Ley de Reforma Presupuestaria aprobada por el Congreso en 1974 define a su vez explícitamente a los mismos como aquellas pérdidas de ingresos atribuibles a previsiones de las Leyes Fiscales Federales que permiten o un aplazamiento de la obligación tributaria o una especial exclusión, interpretando la palabra especial en el sentido de una desviación de la estructura normal de los tributos. Finalmente en 1983 el Departamento del Tesoro ha introducido modificaciones sustanciales en el concepto, al asimilarlo al de subvención directa.

La República Federal Alemana a partir de 1967 sigue la misma dirección de Estados Unidos. Bonificación fiscal y ayudas financieras persiguen objetivos análogos y restringidos a dos finalidades específicas a favor de las empresas o sectores en reestructuración o crecimiento y de las familias, vía reducción de precios y fomento del ahorro. El Reino Unido y Francia se han aproximado a la cuestión de forma mucho más tímida; la cautela en uno y otro caso no les ha hecho ir más allá de los planteamientos tradicionales conocidos.

Canadá, sin embargo, resulta aquí un elemento de referencia como en tantas otras cuestiones hacendísticas, al estructurar la política de gastos fiscales a partir de cuatro principios informadores de los mismos: *neutralidad, pragmatismo, comprensión y equidad funcional*. El criterio de neutralidad señala la ausencia de tratamiento preferencial del sistema fiscal de referencia con respecto a grupos de contribuyentes o actividades particulares. El pragmatismo postulado incide sobre la necesidad de utilizar como referencias sistemas fiscales reales y no sistemas ideales derivados de planteamientos meramente académicos. El tercer criterio mantiene que el objetivo fundamen-

*Posiciones  
alternativas. Louis  
Eisenstein*

tal de la contabilización de los Gastos Fiscales es el de facilitar información y, por último, el criterio de equivalencia funcional defiende la consideración como Gasto Fiscal de aquellos supuestos fiscales que, aun siendo neutrales desde el punto de vista de los contribuyentes afectados, sean equivalentes a un programa de trabajo.

Desde luego que la controversia sobre los beneficios tributarios ha estado presente de forma activa a lo largo de toda la historia de las haciendas públicas y, como ya señala Louis Eisenstein en su libro «Las ideologías de la Imposición» (1961) con un planteamiento claramente alternativo al presentado, cuando se habla de deducciones especiales se acostumbra proponer que el legislador fiscal vuelva al camino, para que las deducciones desaparezcan y la distribución de los impuestos sea más justa. El cambio de conducta necesario es básicamente sencillo. Sólo hace falta que el «Congreso» se dedique al «interés público» en lugar de hacerlo a los intereses particulares. El profesional americano se apresura a plantear su propia posición, que naturalmente difiere sustancialmente, al cuestionar en primer lugar que el «Congreso» conceda bonificaciones porque no se comporta como es debido al prestar más atención a las voces de los intereses particulares que a las exigencias del interés público y en segundo lugar al resaltar que el concepto de interés público significa cosas diferentes para personas diferentes y que por lo tanto no estamos ante una verdad teleológicamente enunciada, sino ante un concepto abstracto susceptible de rellenar con muy distintos contenidos casi siempre incompatibles entre sí.

De acuerdo con Eisenstein, no parece razonable plantear que la Constitución Española se equivoca cuando postula la necesidad del fomento de las sociedades cooperativas, como elemento estratégico en una economía y sociedad que además de mercado pretende ser o tener el tinte de social, y en segundo lugar, que es perfectamente coherente con un concepto de interés público que abogue por sistemas económicos que deban operar con funciones asignativas de los recursos y distribución de la renta a partir de relaciones donde la propiedad privada de los medios de producción juega el papel dominante.

Trasladándonos ahora a un campo más específicamente dedicado a la hacienda pública, podemos observar hasta qué punto este tipo de universo tributario particular puede encajar

*Principios de la  
imposición óptima.  
Modelizaciones y  
sistemas tributarios  
reales*

*El rendimiento  
tributario como  
restricción*

*Los sistemas  
fiscales reales  
acarreos históricos  
y comodidad*

*Capacidad de pago  
y tributación  
societaria*

dentro de la construcción de un sistema fiscal. Un sistema tributario ideal, el mejor de los posibles desde la óptica de cubrir el objetivo de que la exacción tributaria se corresponda con la capacidad de pago de los ciudadanos, sería perfectamente posible a partir de condiciones institucionales, políticas y técnicas favorables, cumpliría con todos los principios que se le demandan a todo sistema fiscal que se pretenda definir como tal: justo —principio de equidad—, y con la capacidad financiera para cubrir las necesidades de recursos del Estado —principio de suficiencia—. Aquí la tributación societaria en general y consecuentemente la de las Sociedades Cooperativas no tendría sitio, y el problema que abordamos carecería de sentido.

Un sistema tributario óptimo, es aquel que introduce una restricción al sistema, desde la perspectiva de los rendimientos tributarios y de las posibilidades técnicas de correcta gestión de los tributos, y en cierta medida de la armonización internacional, sin menoscabar los principios enunciados. Aquí como en el caso anterior no cabría problema alguno, pues bajo el supuesto de perfecta traslación del impuesto indirecto a los consumidores efectivos, las Sociedades como tales siguen sin aparecer como contribuyentes últimos en el sistema, y consecuentemente, tampoco las Entidades Cooperativas.

El problema aparece cuando nos aproximamos a los llamados sistemas reales, donde junto al IRPF coexisten impuestos sobre las Sociedades o Entidades Jurídicas, y junto al IVA se dan tributos que gravan la circulación civil de la riqueza, o la tributación de los consumos específicos. Los tributos locales y la eventual presencia de tributos de otras jurisdicciones como la de las Comunidades Autónomas, agravan el fenómeno, sin introducir nuevos elementos a la cuestión. Aquí es donde reside la cuestión del tratamiento diferenciado del conjunto de los entes societarios que concurren al mercado en la forma de Sociedades Cooperativas. Un estatuto fiscal para las mismas sería el reflejo normativo que expresa tal discriminación.

La dificultad con que se encuentra la hacienda pública es la de conocer y hacer efectiva la tributación en base a la manifestación de capacidad de pago que se detecta a través del IRPF o en una segunda instancia del propio IVA. Razones de comodidad, precedentes históricos y, en algunos casos, economicidad en la gestión tributaria, justifican la necesidad de contar con un bloque de tributos que, a modo de cierre (Impuesto sobre el Patrimonio), o de información previa

(Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales) concretan el sistema tributario en su dimensión real y diaria. Otras razones más vinculadas a necesidades de recaudación, como son los actuales impuestos específicos, o el bloque de tributos pertenecientes a otras jurisdicciones, corporaciones locales y, en algunos casos, Comunidades Autónomas, dan como resultado, junto a las primeras, un sistema tributario múltiple, donde la tributación se fija de diferentes formas y en diversos momentos de manifestarse la capacidad de pago de los contribuyentes.

Este escenario, particularmente poblado de figuras tributarias, y su amplio abanico de hechos imponible, con el consiguiente solapamiento y doble imposición, se aligera a través de la política de beneficios o gastos fiscales. En este sentido dos son los tipos de argumentos que avalan tal práctica de legislador tributario: medidas de política económica de carácter general (normalmente de corte anticíclico, como por ejemplo los beneficios por creación de empleo o por realización de determinadas inversiones) y políticas tributarias particulares que, atendiendo al elemento subjetivo, pretenden fomentar su existencia o situarlo en mejores condiciones que el resto de contribuyentes. Y aquí caben desde las deducciones por razones familiares en el IRPF hasta las exenciones parciales o totales de determinados impuestos por razón del sujeto pasivo. Con esto último estamos de forma plena dentro de los Estatutos Fiscales, explícitos (caso de las Sociedades Cooperativas hasta el momento) o implícitos, como puede ser el de las Entidades de interés público, asociaciones y fundaciones sin ánimo de lucro, etc.

## **ESTATUTOS FISCALES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS**

Definido el Estatuto Fiscal como aquel régimen tributario que se determina en consideración a la naturaleza de los entes sobre los que se aplica, el mismo debe reunir una doble condición, a saber:

- 1.<sup>a</sup> Debe tener carácter integral y recoger el conjunto de tributos que giran en torno a las entidades que intenta amparar, y
- 2.<sup>a</sup> Deben explicitarse las fronteras de cuál es el mundo externo e interno al mismo.

*Beneficios fiscales,  
¿erosión o ajuste  
del sistema?*

*Estatuto Fiscal  
Cooperativo.  
Alternativa a la  
política económica  
fiscal seguida*

La segunda de las condiciones ha cobrado líneas definidas a partir de la normativa autonómica, explicando y aclarando el alcance, contenido y especificidad que deben tener aquellas Entidades que pretendan ser consideradas legalmente como Sociedades Cooperativas. Esto, aparece como un elemento nuevo dentro del marco legal de estas Sociedades que, sujetas a una normativa de carácter estatal no demasiado antigua, Ley de 1974 y Reglamento de 1978, no había conseguido diseñar y acotar el campo de identificación de estas particulares formas de asociación para concurrir en el proceso de producción y distribución de bienes y servicios en las economías capitalistas.

La primera condición es consustancial a la propia voluntad de diseñar un Estatuto en torno a estas Entidades, y ello no sólo por coherencia legislativa, sino porque permite evaluar de forma cierta los efectos que esa política fiscal supone sobre las mismas; en esta dirección está todo por hacer porque si bien es verdad que a través de normas transitorias y remedios particulares de Sociedades Cooperativas siguen manteniendo un «status» fiscal particular y diferenciado del resto de Sociedades que concurren al mercado, el mismo no goza de la necesaria coherencia interna para con las mismas, ni externa para con el sistema tributario sobre el que opera.

*De la tributación  
cero, tipos  
impositivos cero en  
el IVA y exención  
en el resto de  
tributos directos e  
indirectos a los  
nuevos conceptos*

Aceptado el papel de información del Impuesto sobre las Sociedades, que no debería tener ni fines recaudatorios ni de redistribución de la carga tributaria, así como del resto de figuras que conviven con los grandes pilares ya mencionados, del IRPF e IVA, es posible plantearse un Estatuto Fiscal para las Sociedades Cooperativas en los términos que a continuación realizaremos si se acepta que las mismas cumplen con un papel diferente al resto de entidades jurídicas, cual es el de introducir elementos de transparencia en el sistema, en lugar de opacidad como ocurre la mayor parte de las veces con las Sociedades mercantiles.

Para que contemos con una norma de carácter tributario que realmente sea eficaz respecto de conseguir posiciones de favor para las Sociedades Cooperativas, tal como aboga la Constitución, son precisas, además de contar con los parámetros delimitadores, dos notas más que doten de especificación propia al Estatuto a diseñar, a la vez que una perspectiva absolutamente novedosa desde el punto de vista tanto de la legis-

*Las cuotas de la Seguridad Social y la tributación negativa del IS*

lación fiscal española como de otros sistemas de nuestro entorno comunitario:

a) Al hablar del sistema fiscal deben incluirse en el mismo las cargas patronales soportadas por las cooperativas en su condición de un impuesto más del sistema. Es decir, se trata de trasladar a un nivel microeconómico lo que es aceptado con generalidad a nivel de macromagnitudes, y

b) Es preciso introducir en este sistema específico el concepto de la imposición negativa, al objeto de poder hacer efectivas las deducciones por inversiones y creación de empleo arbitradas con carácter general, pues de otra forma, y dada la especial manera de conformar las cuentas de resultados de las cooperativas, dichos beneficios fiscales no podrían ser disfrutados por las mismas, como está ocurriendo en la actualidad, generándose un fenómeno precisamente contrario al querido cual es discriminar pero negativamente a este tipo de Sociedades, que en su inmensa mayoría se ven privadas de tales posibilidades.

*Decreto 888/69 de 9 de mayo*

Estos planteamientos de tono pragmático admitirán una aproximación mayor en los siguientes términos: como es conocido, el Decreto 888/1969 y las normas que transitoriamente lo han mantenido hasta ahora dan el siguiente cuadro de tributación cooperativa.

SITUACIÓN ACTUAL

Impuesto sobre Sociedades	Coops. fiscalmente protegidas	Coops. fiscalmente no protegidas
Base imponible:		
Partida deducible	10% F. E. O. S.	10% F. E. O. S.
Cuota tributaria íntegra:		
Tipo de gravamen		
— General	9%	18%
— Crédito	—	26%
Impuesto Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	Exención total en constitución, aumento de capital, fusión de cooperativas y adquisición de bienes o derechos que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales	
Licencia fiscal	Bonificación permanente del 95% de la cuota de licencia fiscal	

De aceptarse las propuestas contenidas en nuestra formulación, el Estatuto Fiscal cooperativo por lo que respecta a las cuentas sería el recogido en el siguiente cuadro:

---

MODELO ALTERNATIVO

---

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Base imponible:

Partidas deducibles

— Intereses al capital social ..... Totalidad

— Reservas obligatorias  
irrepartibles ..... Totalidad

Deducciones por creación de

empleo e inversiones ..... Las establecidas en  
régimen general con  
límite de aplicación en la  
base imponible y no en  
cuota íntegra

Tipo de gravamen ..... 0%

---

IMPUESTO SOBRE

EL VALOR AÑADIDO ..... Exención plena (tipo cero)

---

CUOTAS PATRONALES

DE LA SEGURIDAD SOCIAL ..... Exención total

---

El resto de la tributación estatal, autonómica y local quedaría en régimen de exención total, con excepción de la tributación estatal por impuestos especiales y régimen arancelario.

## **JORNADAS SOBRE LA ECONOMÍA SOCIAL EN ESPAÑA**

■ Entre la segunda quincena de noviembre y la primera de diciembre de este año, el CIRIEC convocará en **Valencia** unas **Jornadas sobre la Economía Social**. Mediante la celebración de estas Jornadas el CIRIEC-ESPAÑA quiere contribuir al acercamiento de las distintas instituciones que son susceptibles de conformar el campo de la Economía Social. Las Jornadas serán también un lugar de encuentro entre universitarios dedicados a la investigación en estas materias y dirigentes de las empresas y movimientos pertenecientes a la Economía Social.

■ **Congreso Internacional del CIRIEC.** El XVII Congreso Internacional del CIRIEC se celebrará en Francia el próximo año 1987. Aunque todavía no está decidido el tema de debate es posible que el mismo gire en torno a la cuestión: ¿Hay varios sistemas de economía mixta?

■ **Presentación del CIRIEC-ESPAÑA en diversas ciudades españolas.** A partir del mes de junio y coincidiendo con la aparición de sucesivos números de la Revista, se presentará el CIRIEC-ESPAÑA en las distintas Comunidades Autónomas.

■ **Asamblea Ordinaria del CIRIEC-ESPAÑA.** Coincidiendo con la celebración de las Jornadas sobre Economía Social, se celebrará en Valencia la Asamblea Ordinaria del CIRIEC-ESPAÑA en la que, entre otros puntos, tendrá que aprobarse el Reglamento de Régimen Interno.

■ **II Congreso Mundial Vasco.** Entre agosto y octubre del presente año se celebrará el II Congreso Mundial Vasco. De los 32 Congresos y Seminarios que van a celebrarse, uno de ellos está dedicado a «El cooperativismo y la Economía Social en el mundo» y se celebrará en Bilbao (Universidad de Deusto) del 18 al 24 de octubre de 1987.

**AGENDA**

## BOLETÍN DE INSCRIPCIÓN DE SOCIOS

Deseo ingresar como socio en el Centro de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa, CIRIEC-ESPAÑA, aceptando sus Estatutos.

Nombre de la entidad o persona física.....

Dirección.....

Localidad..... C. P. ....

Provincia..... Teléfono.....

Fecha y firma:

Si el socio es una entidad, nombre de la persona física que la representa

La forma de pago que elijo para satisfacer la cuota anual es la siguiente:

- Talón adjunto a nombre de CIRIEC-ESPAÑA
- Giro postal n.º..... a nombre de CIRIEC-ESPAÑA
- Recibo domiciliado en cta. bancaria (\*)

### CUOTAS ANUALES ESTABLECIDAS PARA LOS SOCIOS DEL CIRIEC-ESPAÑA

■ Personas jurídicas que ejercen actividades económicas de riesgo (empresas públicas y cooperativas, entidades financieras, etc.):

- Cien mil pesetas/año
- Diez votos en la Asamblea General

■ Personas jurídicas que, funcionando en régimen de presupuesto, no ejercen actividades económicas de riesgo

(Federaciones, Uniones, Facultades, Escuelas Universitarias,

organizaciones científicas, partidos políticos, sindicatos):

- Treinta mil pesetas/año.
- Tres votos en la Asamblea General

■ Personas físicas:

- Diez mil pesetas/año.
- Un voto en la Asamblea General.

### DOMICILIACIÓN BANCARIA

Autorizo expresamente al Caja de Ahorros Banco  
..... con domicilio .....

..... Población:.....

para que efectúe el pago de las cuotas suscritas, como SOCIO del CIRIEC-ESPAÑA, con cargo a la cuenta corriente o libreta de ahorro número.....

Titular:.....

..... a ..... de ..... de 1987

Firma del titular o persona autorizada

**AGENDA**

## LES ANNALES

de l'économie publique, sociale et  
cooperative

Revista científica trimestral del CIRIEC

## SUMARIO DE LOS ÚLTIMOS NÚMEROS

- *Politiques de localisation des services publics (nums. 1-2/1980)*
- *L'Etat de l'acier en Europe (n.º 4/1980)*
- *Actes du Congrès (CIRIEC) de Lisbonne (nums. 1-2/1981)*
- *Le contrôle des prix (n.º 4/1981)*
- *Crise de renouveau de la planification (n.º 2/1982)*
- *Actes du Congrès (CIRIEC) de Vienne (nums. 3-4/1982)*
- *L'entreprise publique en Amérique du Nord (n.º 1/1983)*
- *Théorie économique des entreprises coopératives (n.º 2/1983)*
- *Marchés publics et politique économique (n.º 2/1984)*
- *Actes du Congrès (CIRIEC) de Florence (nums. 1-2/1985)*
- *L'entreprise publique en Europe (n.º 3/1985)*
- *La performance comparée des entreprises autogérées (n.º 1/1986)*
- *La privatisation des entreprises publiques. Le débat européen (n.º 2/1986)*

## SUSCRIPCIONES ANUALES Y AÑOS PRECEDENTES:

Annales-CIRIEC, Route des Acacias, 9,  
CH-1227 Genève (Suiza)  
Cuenta de cheques postales n.º 12-2107 o  
Cuenta «Annales-CIRIEC» en el Banco  
Central Cooperativo, Genève

Suscripción anual: 60 francos suizos  
Números sueltos: 16 francos suizos

## CIRIEC-ESPAÑA. Revista de debate sobre Economía Pública, Social y Cooperativa

### SUSCRIPCIONES

#### Suscripción anual (tres números)

- España: 2.500 pesetas
- Resto del mundo: 25\$ USA

Número suelto: 1.000 pesetas

Deseo suscribirme a la Revista CIRIEC-ESPAÑA por un período de un año.

Nombre de la entidad o persona física.....

Dirección.....

Localidad ..... C. P. ....

Provincia..... Teléfono.....

La forma de pago que elijo para satisfacer el importe de la suscripción anual es la siguiente:

- Talón adjunto a nombre de CIRIEC-ESPAÑA  
(Colegio Univ. Chaminade. Avda. Juan XXIII, 9. 28004 MADRID)
- Giro Postal n.º ..... a nombre de  
CIRIEC-ESPAÑA

Fecha y firma: