



**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 47, extraordinario, noviembre 2003, pp. 199-219**

# **Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas**

**Marco Antonio Rodrigo Ruiz**

Subdirector del Instituto de Derecho Cooperativo y de la Economía Social de la Universidad del País Vasco (GEZKI)

*CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*  
ISSN: 0213-8093. © 2003 CIRIEC-España  
[www.ciriec.es](http://www.ciriec.es)    [www.uv.es/reciriec](http://www.uv.es/reciriec)

# Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas

## Marco Antonio Rodrigo Ruiz

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Subdirector del Instituto de Derecho Cooperativo y de la Economía Social de la Universidad del País Vasco (GEZKI)

## RESUMEN

*Se realiza una breve semblanza de las principales posturas que sobre la tributación de las cooperativas se han expresado. A partir del indicado bagaje doctrinal se examinan las previsiones del texto constitucional sobre el cooperativismo y, en particular, la significación del mandato de fomento contenido en su artículo 129.2 con el propósito de averiguar si el precepto surte efectos en la órbita tributaria y puede extraerse del mismo alguna pauta de obligada observancia para el legislador ordinario –como su principal e inicial destinatario–, así como para el resto de los poderes públicos. Por último, se hace un recorrido por la regulación fiscal en vigor aplicable a las sociedades cooperativas, incidiendo tan sólo en aquellos aspectos básicos que pueden suscitar problemas desde la perspectiva del referido mandato de fomento.*

PALABRAS CLAVE: Fiscalidad, cooperativas, constitución, fomento, tributación.

CLAVES ECONLIT: K100, K340, P130.

## **Mandat constitutionnel de développement et fiscalité des coopératives**

**RÉSUMÉ:** L'article fait un bref portrait des positions qui ont été exprimées sur l'imposition des coopératives. A partir du bagage doctrinal indiqué, il examine les prévisions du texte constitutionnel sur le coopératisme et notamment sur la signification du mandat de développement contenu dans son article 129.2 afin de vérifier si le précepte prend effet dans l'orbite fiscale et s'il est possible d'en extraire une règle à observer obligatoirement pour le législateur ordinaire – en tant que destinataire principal et initial –, ainsi que pour le reste des pouvoirs publics. Enfin, cet article parcourt la réglementation fiscale en vigueur, applicable aux sociétés coopératives, en soulignant uniquement les aspects fondamentaux qui peuvent susciter des problèmes du point de vue de ce mandat de développement.

**MOTS CLÉ:** Fiscalité, coopératives, Constitution, développement, imposition.

## **Constitutional mandate for promotion and tax treatment of co-operatives**

**ABSTRACT:** A brief overview is given of the main stances adopted regarding co-operative taxation. Starting from the aforementioned doctrine, the constitutional projections regarding the co-operative movement are examined, and in particular, the meaning of the promotion mandate contained in article 129.2 with the purpose of finding out if the precept has consequences in the fiscal sphere and whether any kind of binding guideline can be extracted from this for the common legislator -as the first and main recipient- as well as for the other state powers. Lastly we run through tax regulations in force applicable to co-operatives, stressing only those basic aspects which can raise problems from the perspective of the aforementioned promotion mandate.

**KEY WORDS:** Tax treatment, co-operatives, Constitution, promotion, taxation

## 1.- Introducción

Es un hecho cierto que las sociedades cooperativas poseen en nuestro ordenamiento jurídico, desde hace muchos años, un régimen tributario particular, cuya principal expresión se encuentra, en la actualidad, en la Ley estatal 20/1990, de 19 de diciembre<sup>1</sup>. A su vez, en las Comunidades autónomas del País Vasco y de Navarra, a la luz del sistema tradicional de Concierto o de Convenio Económico en vigor, se han dictado también disposiciones fiscales que, con un tratamiento en ocasiones nitidamente distinto del establecido en la normativa común, regulan, dentro de sus respectivos ámbitos, la tributación de las cooperativas<sup>2</sup>.

Sin embargo, la propia existencia de un régimen fiscal específico para el sector cooperativo, así como su concreto alcance, sobre todo en cuanto a la dimensión de los beneficios fiscales destinados a las cooperativas, distan de ser cuestiones pacíficas. Como sucede en toda sociedad plural con aquellos temas jurídicos que, según es consustancial al Derecho, ponen en juego intereses y sensibilidades sociales distintas, se han expresado múltiples y variadas posiciones sobre los referidos aspectos. En el presente trabajo me propongo, en primer término, y a modo de ineludible preámbulo, realizar una breve semblanza de las principales posturas que sobre la tributación de las cooperativas se han expresado. A partir del indicado bagaje doctrinal, se examinarán las previsiones del texto constitucional sobre el cooperativismo, y, en particular, la significación del mandato de fomento contenido en su artículo 129.2. Se trata, en particular, de averiguar si el precepto surte efectos en la órbita tributaria, y cabe extraer del mismo alguna pauta de obligada observancia para el legislador ordinario –como su primer e inicial destinatario–, así como para el resto de los poderes públicos. Finalmente, se hará un recorrido, forzosamente breve también, por la regulación fiscal en vigor aplicable a las sociedades cooperativas, incidiendo tan solo en aquellos aspectos básicos que pueden suscitar problemas desde la perspectiva del referido mandato de fomento.

1.- Una descripción de la evolución histórica experimentada por la regulación fiscal de las cooperativas puede verse en el estudio monográfico de BARBERENA BELZUNCE, I. "Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal". Aranzadi, Pamplona, 1992, pag. 114 y ss. Con mayor detalle, pero también, en razón de su fecha de edición, de forma, desde la perspectiva actual, más incompleta, vid. también AMOROS RICA, N. "El régimen jurídico fiscal de las cooperativas españolas". Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1952, pags. 93 y ss; y DEL ARCO ALVAREZ, J.L. "Régimen fiscal de las cooperativas". Gráficas Nilo, Madrid, 1969.

2.- En el presente momento esta ordenación foral se compone de la Ley foral de Navarra 9/1994, de 21 de junio; de la Norma foral de Guipúzcoa 2/1997, de 22 de mayo; de la Norma foral de Álava 16/1997, de 9 de junio y de la Norma foral de Vizcaya 9/1997, de 14 de octubre.

## 2.- La protección fiscal a las cooperativas. Criterios existentes

### 2.1. Posturas radicalmente opuestas al establecimiento de ventajas tributarias

En el amplio catálogo de posiciones vertidas sobre el tratamiento tributario que han de recibir las sociedades cooperativas, nos encontramos con planteamientos opuestos a todo régimen diferenciado para las mismas y, por consiguiente, contrarios también a un régimen fiscal bonificado o exento. Se alinean en este bloque aquellos autores que propugnan, en aras del mercado y la libre competencia, un tratamiento rigurosamente igualitario para todos los agentes económicos, incluidas las cooperativas, de modo que nadie parta, en razón del tipo societario o de cualquier otra circunstancia, en posición de ventaja. Así pues, a las cooperativas se les debe aplicar, en toda su extensión, el régimen tributario y financiero general, sin otras diferencias, a lo sumo, que las imprescindibles adaptaciones técnicas que la regulación común precise para acomodarse a las peculiaridades de este tipo de entidades.

La propuesta es atractiva, pues se sustenta en postulados básicos de la justicia, como son los principios de generalidad y de igualdad, que rechazan la implantación de medidas discriminatorias o el establecimiento de ventajas injustificadas a favor de un grupo o sector determinado. Sin embargo, a menudo se utiliza este discurso, de corte nitidamente liberal, no tanto con el propósito de defender la eliminación de privilegios y situaciones discriminatorias, sino con la intención deliberada de mantener, de forma inmovilista, la situación preexistente, y las posiciones de ventaja que algunos sectores pueden haber obtenido de antemano. Con todo, la doctrina jurídica, así como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, ya han concretado de forma concluyente que la igualdad impide el trato discriminatorio entre situaciones iguales, pero no impide, sino que, por el contrario, exige incluso, en ocasiones, tratar o regir de forma desigual situaciones que resulten distintas o no coincidentes. Ninguna discriminación cabe achacar a la regulación dispar, siempre que el trato desigual posea cobertura o justificación suficiente<sup>3</sup>. El debate se traslada, por tanto, a determinar si se dan o no las circunstancias que legitiman en este caso un trato singular y más ventajoso, cuestión que abordaremos más adelante.

3.- El Tribunal Constitucional, en reiterada y constante jurisprudencia, ha declarado que no se quebranta este principio si la desigualdad está provista de una justificación objetiva y razonable –vid, por todas, la STC 37/1981, de 16 de noviembre-. En la doctrina tributaria han examinado con detalle este principio, entre otros, ESCRIBANO LOPEZ, F. -"La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales". Civitas, Madrid, 1988, en especial pag. 269 y ss.- y LOZANO SERRANO, C. -"Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre Derecho Financiero y Tributario". Civitas, Madrid, 1990, pag. 27 y ss.- Con alcance general, cabe remitirse a SUAY RINCON, J. "El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional". Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor García de Enterría. Civitas, Madrid, 1991. tomo II, pag. 837 y ss.

## 2.2. Planteamiento reticentes a la concesión de beneficios fiscales

No faltan tampoco posiciones que, aun siendo favorables –o no contrarias, al menos– a la adopción de políticas de fomento al cooperativismo, muestran reticencias al establecimiento y proliferación de bonificaciones fiscales, y preconizan que las ayudas se canalicen, en su caso, mediante medidas de gasto público. En esta línea, y desde una perspectiva general (no vinculada al estudio concreto del cooperativismo), una buena parte de la doctrina tributarista ha mostrado su preocupación por los efectos que una inadecuada política normativa, en el ámbito de las exenciones y bonificaciones, puede tener para la debida observancia de los principios de justicia llamados a regir el sistema fiscal (principios como los de capacidad económica y, de nuevo, de generalidad e igualdad –ahora referidos al deber de contribuir– se han ligado siempre con el análisis teórico de los beneficios fiscales). Aunque razones extrafiscales, de índole económica, social, etc., pueden justificar y conferir legitimidad a ciertos incentivos, no deja de ser cierto que toda auténtica regla de exención significa siempre que parte o toda la capacidad económica que exterioriza un sujeto, al realizar una conducta sometida a tributación, deja de quedar gravada, lo que favorece a un grupo de contribuyentes –los destinatarios de la exención– respecto al resto de los mismos. Desde esta óptica, es lógico que se ponga el acento en los riesgos que para la equidad del sistema tributario puede tener una inadecuada política de exenciones –sobre todo si se tiene en cuenta que se trata de una materia sensible, propicia a la proliferación de todo tipo de presiones por parte de lobbys y grupos cercanos o afines al poder político–. Preocupación que, por lo demás, dejó huella en el articulado de la Constitución española, hasta el punto de que se incluyeron dos preceptos –arts. 133.3 y 134.2– para facilitar el control del régimen de exenciones. Como consecuencia de este modo de contemplar el tratamiento de las exenciones y bonificaciones tributarias, se ha propugnado su drástica reducción en el conjunto del sistema, de modo que el mundo cooperativo podría verse afectado por esta corriente de pensamiento, en el caso de que, conforme postulan las tendencias más extremas, la supresión llegase a alcanzar también a dicho sector.

Ahora bien, aún compartiendo la preocupación por el inadecuado y excesivo uso que se hace de las normas de exención –a cuya amplitud hay que agregar el hecho de que se hallen en perpetua e inabarcable mutación–, es conveniente precisar ciertos aspectos. Por un lado, no puede imponerse a las cooperativas hoy en día una pretendida uniformidad fiscal, cuando la practica cotidiana demuestra que este objetivo dista sobremedida de haber sido realmente perseguido, y cuando cualquier intento serio por instaurarla tampoco está justificado que comenzase, precisamente, por uno de los escasos sectores económicos en que la diversidad, a diferencia de lo que sucede en las empresas capitalistas, posee directo refrendo constitucional. Por otra parte, una alternativa como la que a veces se postula, sustentada básicamente en subvenciones y otras medidas de gasto público<sup>4</sup>, posee, junto a utilida-

4.- Véase, en este sentido, la proposición realizada, en base a los motivos expuestos, por MATEO RODRÍGUEZ, L. –“Aspectos fundamentales de la fiscalidad de las cooperativas”. Primeros encuentros cooperativos de la Universidad del País Vasco. Servicio de Publicaciones del Gobierno Vasco. Vitoria, 1986, pag. 180–, para quien, “de cara al futuro y ante la necesaria y anunciada promulgación de un nuevo Estatuto Fiscal, parece preciso un estudio en profundidad del tratamiento fiscal adecuado al cooperativismo. En este aspecto entendemos que es necesario plantearse, al menos, si las exenciones y las bonificaciones son el vehículo más adecuado para esa incentivación fiscal o si, por el contrario, no resultará preferible acudir a la técnica de las subvenciones, en principio más acorde con los principios de justicia tributaria y de capacidad contributiva. En efecto, las subvenciones permitirían el nacimiento y puesta en marcha de cooperativas, siendo más tarde su carácter competitivo el que las mantendría en el mercado y no unos privilegios fiscales, en forma de exenciones y bonificaciones, ...”.

des de otra índole, un componente no desdeñable de transitoriedad –los compromisos presupuestarios, salvo supuestos muy singulares, tienen, como se sabe, carácter anual–, frente a la mayor permanencia y estabilidad de las disposiciones tributarias. Estas técnicas de fomento por vía de gasto generan, por tanto, una elevada dosis de incertidumbre y, en cierto modo, una mayor dependencia o subordinación al poder político (que dispone cada año, en un debate de las características del presupuesto, de la posibilidad de alterar –de modo casi imperceptible incluso– la regulación y cuantía de las ayudas arbitradas).

Mas, al margen de estos reparos, basados sustancialmente en razones de oportunidad<sup>5</sup>, existen motivos de fondo para legitimar un régimen bonificado para las cooperativas. Cabe afirmar que la justicia en la tributación –y los principios antes invocados en que ésta se sustenta (capacidad económica, igualdad, generalidad, etc.)– no pueden desvincularse ni tampoco oponerse a la noción general de justicia, predicable de todo el ordenamiento jurídico<sup>6</sup>. Por tanto, la fiscalidad puede –y debe–, siempre sin vulnerar sus propias pautas de justicia, coadyuvar a la consecución de otros objetivos plasmados en la Constitución que conforman la noción global de justicia que en ella se encuentra. Las normas tributarias, y entre ellas las que otorgan beneficios fiscales, pueden ser utilizadas legítimamente como instrumento eficaz para dar cumplimiento a previsiones constitucionales, “y no podrá, en tales supuestos, hablarse de privilegios contrarios al principio de generalidad en el levantamiento de las cargas públicas”<sup>7</sup>. Según la jurisprudencia constitucional, resulta admisible que tanto los tributos como las bonificaciones fiscales, “sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la CE preconiza o garantiza” (S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo). Como ha dicho CALVO ORTEGA, “se utiliza la exención (política fiscal) como instrumento al servicio de otras políticas reconocidas en la Constitución (vivienda, empleo, investigación, formación, cultura, acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción, etc.). Estos objetivos constitucionales están apoyados por exenciones fácilmente identificables en nuestro Derecho y en cualquier otro ordenamiento de nuestro entorno político ... En resumen, la fiscalidad es un valor básico en una sociedad moderna, pero no absoluto”. Al hilo de este discurso, se refiere además el reconocido profesor a las cooperativas: “dando un paso más, habría que examinar la medida y la adecuación de cada <exención constitucional>; por ejemplo, ... un tipo de gravamen inferior para las cooperativas sería una exención correcta (la Constitución exige que los poderes públicos fomenten este tipo social); una exención total sería contraria al principio tributario que venimos analizando”<sup>8</sup>. Y también LOZANO SERRANO, al analizar los supuestos en que determinadas exenciones pueden sus-

5.- Dice al respecto CALVO ORTEGA, R. -“Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General”. Civitas, 6ª edición, Madrid, 2.002, pag. 63-, que “la vieja dialéctica de si estos objetivos –se refiere el autor a los plasmados en la Constitución- estarían mejor servidos por subvenciones escapa a un planteamiento jurídico y entra en el terreno político y en la comparación de la eficacia y de la conveniencia de distintas técnicas financieras”.

6.- Como ha dicho SAINZ DE BUJANDA, F. -“Teoría jurídica de la exención tributaria”. Hacienda y Derecho, vol. III. I.E.P., Madrid, 1963, pag. 439- “no puede concebirse que se sacrifique la justicia tributaria a una pretendida justicia social, porque la justicia es solo una”.

7.- MENÉNDEZ MORENO, A. y otros autores “Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra”. Lex Nova, 3ª edición, Valladolid 2002, pag. 86.

8.- CALVO ORTEGA, “Curso de Derecho Financiero ...”, ob. cit. pag. 63.

tentar su legitimidad en el texto constitucional, sin implicar quebranto alguno para los principios básicos de Derecho tributario, señala que “este podría ser el caso, por ejemplo, de las exenciones en favor de las cooperativas, que, al tiempo que expresan una línea de actuación de la política social y económica, son susceptibles de subsumirse como proyección del principio de progresividad o, en su caso, del de igualdad, aun manifestando la misma capacidad económica que otros entes dedicados a la misma actividad”<sup>9</sup>.

Desde otro punto de vista, también se han mostrado reticencias al régimen fiscal bonificado en defensa, paradójicamente, del auténtico espíritu cooperativo, que, se dice, puede quedar desvirtuado ante el intrusismo de entidades que, sin auténtico propósito mutuo o de cooperación, revisten tal forma societaria movidos únicamente por las ventajas tributarias que se aplican a la misma. Esa afirmación, que por reiterada ha calado en algunos ambientes cooperativos, no merece crédito ni atención alguna<sup>10</sup>. Es del todo evidente que las iniciativas capitalistas están lejos, con ventajas o sin ventajas fiscales, de tomar al asalto o apropiarse de la forma cooperativa. Mientras subsistan en las leyes sustantivas sobre cooperativismo las exigencias actuales estará muy lejos de producirse dicho fenómeno, por las irreconciliables diferencias de fondo que existen entre ambos modelos societarios y los obstáculos que tal regulación positiva supone para poder manejar una entidad cooperativa según criterios capitalistas.

### 2.3. Posiciones favorables a las medidas de protección fiscal

Hay que referirse también a quienes, a veces desde planteamientos distintos –o incluso abiertamente discrepantes–, coinciden en defender, sin embargo, la existencia de incentivos tributarios específicos para las sociedades cooperativas. Se han esgrimido múltiples razones para justificar la presencia de dicho régimen bonificado. Así, la particular idoneidad del cooperativismo para evitar y combatir el paro y el subempleo, para conseguir que los trabajadores accedan a la participación y a la propiedad de la empresa, para canalizar recursos hacia inversiones productivas o de riesgo, para facilitar la promoción social y la formación de sus miembros, para contribuir a la modernización del campo, etc... Estas características, y otras de parecida índole que podrían invocarse, han sido aducidas por un amplio sector doctrinal en apoyo de un régimen de amplia protección fiscal a las cooperativas<sup>11</sup>.

9.- LOZANO SERRANO, C. “Exenciones tributarias y derechos adquiridos”. *Tecnos, Madrid, 1988, pags. 31 y 32.*

10.- Afirmación que, por ejemplo, recoge –sin adherirse a ella- PÉREZ ROYO, F. -“Propuestas en relación al futuro Régimen Fiscal de las Cooperativas”. *Rev. del CIRIEC, núm. extraordinario, octubre 1987, pag. 69-*, quien alude a “la preocupación por evitar los abusos de Sociedades capitalistas que se <disfrazaran> de Cooperativas para disfrutar de beneficios fiscales y de otra índole”. También MATEO RODRÍGUEZ - “Aspectos fundamentales de la fiscalidad de las cooperativas”, *ob. cit.*, pag. 180- indica que “un tratamiento jurídico-fiscal excesivamente benévolo pudiera ocasionar que sea el mismo, y no el convencimiento sobre los beneficios objetivos del trabajo comunitario, la razón fundamental para la constitución de instituciones cooperativas”.

11.- Véase, por todos., sobre la especial idoneidad del cooperativismo para el desarrollo de una amplia lista de valores constitucionales, el detallado análisis que realiza VICENT CHULIA, F. -“Situación actual de las cooperativas en el marco constitucional español: legalidad autonómica, estatal y fiscal”. *Rev. del CIRIEC, núm. extraordinario, octubre 1987, en especial pag. 37 y ss.-*

Por mi parte, considero que la implantación y mantenimiento de un sistema tributario bonificado para las sociedades cooperativas posee plena justificación. Ahora bien, aun sin desconocer ni minimizar los argumentos expuestos, existe a mi juicio un argumento esencial en apoyo de un tratamiento fiscal diferenciado: el carácter irrepartible de buena parte de los fondos cooperativos, que alcanza incluso al momento de extinción de la sociedad. Las sucesivas y distintas leyes que han regulado las sociedades cooperativas se han encargado de concretar el destino y la indisponibilidad de los fondos y haber sociales. Así se establece en los arts. 55.1, 56.5 y 75 de la vigente Ley estatal 27/1999, de 16 de julio y, con algunas diferencias, en todas las leyes autonómicas dictadas sobre la materia.

Esta importantísima limitación patrimonial distingue de modo esencial a las cooperativas de las sociedades capitalistas, desde el punto de vista económico, y supone para las primeras un mecanismo peculiar de contribución a la comunidad que demanda, en buena técnica fiscal, medidas correctoras, pues afecta y reduce la capacidad contributiva que en éstas puede ser gravada. Dicho de otro modo, ya que buena parte del patrimonio social obtenido con el esfuerzo particular de sus miembros termina revertiendo a la comunidad, parece lógico que las cooperativas contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas destinando un menor porcentaje de sus beneficios regulares o periódicos al pago de impuestos. Es más, mientras la menor contribución tributaria se limite a compensar o equilibrar el peso que a las cooperativas les supone esa peculiar prestación patrimonial que exige su regulación sustantiva específica, no cabe hablar, en puridad, de auténtica exención fiscal, sino de una simple norma técnica de ajuste para adaptar el régimen tributario común a las características propias de estas sociedades y a la auténtica capacidad contributiva que, por razón de las mismas, ponen de manifiesto. En consecuencia, solo una reducción de la carga fiscal superior a ese gravamen patrimonial derivado de la irrepartibilidad de sus fondos –calculo, por otro lado, no sencillo de realizar– puede considerarse un auténtico incentivo fiscal<sup>12</sup>.

En atención a factores como los expuestos, la mayor parte de la doctrina se muestra favorable a la emanación de normas que permitan amoldar la regulación tributaria general a las cooperativas, corrigiendo para ello las diferencias o desigualdades de partida que tengan influencia en el ámbito fiscal, a la vez que distingue entre tales normas de ajuste y las disposiciones que pueden calificarse como auténticas exenciones.

Dentro de estas últimas, esto es, de los preceptos que introducen verdaderas reglas de exención, se aprecia también la presencia de una mayoría doctrinal que postula la aprobación de tales disposiciones, aunque las diferencias de planteamiento y contenido son a veces de gran magnitud. Desde quienes promueven la concesión de un status exento de alcance prácticamente general que libere

12.- Con su precisión habitual, MATEO RODRÍGUEZ -"Aspectos fundamentales de la fiscalidad de las cooperativas", ob. cit., pag. 163– ya recalcó que las normas de ajuste técnico constituyen un derecho especial aplicable a las cooperativas en razón de su características particulares y no son privilegios ni pueden considerarse beneficios fiscales, aunque a veces tengan esa apariencia o se formulen normativamente como tales: "todo beneficio fiscal, cualquiera que sea su naturaleza, que encuentre su fundamento jurídico en el mencionado principio de capacidad económica no puede ser configurado como derecho excepcional, es decir, como un privilegio en el sentido jurídico del término, sino como derecho especial o derecho que aplica los mismos principios de la norma general a casos concretos o a determinadas personas, tomando en consideración peculiaridades transcendentales de los mismos desde la perspectiva de los propios principios".

del pago de cualquier tributo<sup>13</sup>, hasta quienes aceptan el régimen vigente<sup>14</sup> o incluso han propugnado la reducción o merma de las bonificaciones existentes<sup>15</sup>. Sin embargo, pese a esta variedad de posiciones, el sustento principal aducido por lo común para defender todo régimen bonificado se halla, amen de en los motivos ya esgrimidos sobre la favorable incidencia de las cooperativas en aspectos como el paro, la formación, la inversión productiva, etc., en el mandato de fomento a las cooperativas que viene impuesto en el artículo 129.2 de la Constitución española. Sobre su alcance y contenido es obligado, por tanto, realizar una reflexión más detenida.

### **3.- Repercusiones del artículo 129.2 de la Constitución en el ámbito tributario**

Indica el artículo 129.2 de la Constitución que "los poderes públicos... fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas". Este precepto constitucional, que posee diversos antecedentes, tanto en el ámbito del Estado –artículos 45 y 46 de la Constitución republicana de 1931–, como en el Derecho Comparado –artículo 45 de la Constitución italiana de 1947; artículo 12 de la Constitución griega de 1975; artículo 61 y otros de la Constitución portuguesa de 1976–, no contiene, ciertamente, una referencia expresa al ámbito tributario, a diferencia de lo que sucede en la Constitución portuguesa, cuyo artículo 84.4 dispone que "la Ley señalará los beneficios fiscales y financieros de las cooperativas, así como las condiciones más favorables para la obtención de crédito y ayuda técnica". Sin embargo, esta mayor parquedad de la Constitución española no permite excluir, apriorísticamente,

13.- En este sentido, ROSEMBUJ, T. -"La cooperativa y la norma tributaria", CT, núm. 19, 1976, pag. 127-, sostiene la no sujeción de las cooperativas en el impuesto de Sociedades y otros tributos, por carecer, a su juicio, de capacidad contributiva gravable en los mismos. También PONS ALBENTOSA, C y MONZÓN CAMPOS, J.L. han defendido, de manera más contundente, en propuesta formulada en la Comisión Fiscal de la Federación Valenciana de Cooperativas de Trabajo Asociado, que las cooperativas han de disfrutar de una exención total y absoluta, de modo que no soporten presión fiscal alguna ni satisfagan tampoco las cuotas patronales de la Seguridad Social -"Propuesta de la Comisión fiscal de la F.V.E.C.T.A." Rev. del CIRIEC, núm. extraordinario, octubre 1987, pag. 153 y ss.-. Véase también, en esta misma línea, del primero de estos dos últimos autores, "Por un estatuto fiscal cooperativo: una alternativa a planteamientos tradicionales" Rev. del CIRIEC, núm. extraordinario, octubre 1987, pag. 81 y ss.

14.- Sustancialmente de acuerdo con el sistema vigente, sin perjuicio de que formulen críticas sobre aspectos concretos de la regulación positiva, puede considerarse que se encuentran, entre otros, DE LUIS ESTEBAN, J.M. -"Presente y futuro de la fiscalidad de las cooperativas". H.P.E. núm. 93, 1985, pag. 91 y ss. y "Las cooperativas ante la nueva ley fiscal". El régimen fiscal de las cooperativas. VII Jornadas Cooperativas de Euskadi. Servicio de Publicaciones del Gobierno Vasco. Vitoria 1989, pag. 87 y ss.-, BARBERENA BELZUNCE, I. -"Sociedades cooperativas, anónimas laborales ...", ob. cit.- y BOTELLA GARCIA-LASTRA, C. -"La revisión del Régimen Fiscal de Cooperativas vigente". Rev. del CIRIEC, núm. extraordinario, octubre 1987, pag. 123 y ss.-

15.- BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, A. -"La protección fiscal de las cooperativas", C.T., núm. 21 (1977), pags 149 y 150- sostuvo, en plena gestación de la Carta Magna y de la reforma fiscal iniciada en 1977, que el régimen tributario estableciendo para las cooperativas por el Estatuto Fiscal de 1969 era excesivamente generoso. Desde otra perspectiva, hay autores que han defendido el carácter temporal de las exenciones al cooperativismo y, por consiguiente, su menor incidencia para las entidades que lo integran. En este sentido, véase MATEO RODRIGUEZ, -"Aspectos fundamentales de la fiscalidad de las cooperativas", ob. cit., pag. 180-. También DE LUIS ESTEBAN propugna una limitación temporal para las exenciones, pero, según parece, no con el propósito de limitar el período de disfrute de los incentivos a las entidades cooperativas, sino para convertir en obligatoria su regular y frecuente adaptación -"Presente y futuro de la fiscalidad de las cooperativas", ob. cit., pag. 107-.

a la fiscalidad del área de influencia a que extiende sus efectos el artículo 129 de la Constitución. Es preciso, por consiguiente, analizar en detalle las consecuencias jurídicas que el precepto constitucional permite extraer, y la posible incidencia que, en su caso, pueda tener dentro de la vertiente tributaria. No obstante, resulta preciso realizar, antes de adentrarnos en dicho examen, dos importantes precisiones previas.

En primer lugar, no debe caerse en el error de considerar el mandato constitucional de fomento a las cooperativas un precepto aislado, en cierto modo extravagante, ajeno a las pautas económicas de orden más general que la Carta Magna recoge. Por el contrario, la norma se incardina y guarda plena sintonía con la configuración que de España realiza la Constitución de 1978, en cuanto Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento la libertad, la justicia y la igualdad (art. 1), y cuyos poderes públicos, en evitación de que la declaración se quede en mera retórica, se hallan compelidos a promover las condiciones para que esa libertad e igualdad sean reales y efectivas, removiendo los obstáculos que las impidan o dificulten (art. 9). Requerimiento a los poderes públicos que, al igual que sucede también en el artículo 40, dirigido en esta oportunidad a la promoción de las condiciones que favorezcan el progreso social y económico, así como a una distribución de la renta regional y personal más equitativa, se produce en otros muchos preceptos constitucionales, como consecuencia directa del carácter social y democrático que se predica del Estado. En este mismo sentido, DE LUIS ESTEBAN ha destacado que “es característica del Estado Social su apoyo y ayuda al fenómeno del cooperativismo, por cuadrar a la perfección con su esencia y coadyuvar eficazmente al logro de sus objetivos. Por ello, la Constitución española ... no podía omitir un tratamiento de apoyo a las sociedades cooperativas”<sup>16</sup>. Es ésta, por lo demás, una línea de pensamiento generalizada entre los analistas del sector cooperativo (PAZ CANALEJO<sup>17</sup>, VICENT CHULIA<sup>18</sup>, etc.) sobre la que recientemente ha incidido PEREZ URALDE, quien destaca también, al hilo del listado de previsiones constitucionales, la especial idoneidad del sector cooperativo para atender gran parte de las exigencias y demandas de ese Estado social<sup>19</sup>.

En segundo término, es obligado reiterar, al amparo de la mejor doctrina hispana, el inequívoco carácter de norma jurídica de directa y prevalente aplicación que posee todo precepto constitucional<sup>20</sup>. El Tribunal Constitucional ha declarado a su vez, en constante jurisprudencia, que las normas constitucionales, lejos de poseer un significado simplemente programático, necesitado de ulterior desarrollo legislativo para adquirir validez y eficacia, tienen un carácter obligatorio y vinculante con proyección general, que alcanza consecuentemente al completo elenco de poderes públicos, de un

16.- DE LUIS ESTEBAN, “Presente y futuro de la fiscalidad de las cooperativas”, *ob. cit.*, pag. 92.

17.- PAZ CANALEJO, N. “La Constitución y las cooperativas”. *Documentación Administrativa*, núm. 186, año 1980, pag. 73 y ss.

18.- VICENT CHULIA, “Situación actual de las cooperativas ...”, *ob. cit.*, pag. 32, in fine, y ss.

19.- PEREZ URALDE, J.M. “Cooperativas e interés general en España”, conferencia recién pronunciada, durante el mes de septiembre del año 2003, en Salvador de Bahía, y cuyo texto, amablemente facilitado por el autor, se halla en curso de publicación en *Cuadernos de Economía Social del Instituto Argentino de Investigaciones de Economía Social*, Buenos Aires.

20.- Véanse, por todos, las aportaciones de GARCIA DE ENTERRIA, E. “La Constitución española de 1978. Estudio sistemático”. *Civitas*, Madrid, 1980, pag. 117 y ss, y “La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional”. *Civitas*, Madrid, 1981, pag. 39 y ss.

lado, así como a la totalidad de los ciudadanos, de otro<sup>21</sup>. Y, aunque con algunas reticencias iniciales, también el Tribunal Supremo ha terminado por acoger esa misma posición<sup>22</sup>.

Conforme a tales premisas, una vez corroborada la imbricación del mandato de fomento a las cooperativas entre los postulados del Estado social y democrático de Derecho que la Constitución consagra, y la eficacia normativa directa de dicho precepto constitucional, es preciso realizar, tal como habíamos anunciado, una detenida exégesis de tal disposición, al objeto de determinar en lo posible su significado y alcance. A este propósito, entiendo que del artículo 129 de la Constitución resulta posible deducir las siguientes consideraciones<sup>23</sup>:

1.- La norma constitucional contiene un mandato explícito y directo: "fomentar las sociedades cooperativas". Dicho de otro modo, impone una obligación de hacer, que, además, y como luego se verá, posee un contenido preciso y destinatarios perfectamente delimitados.

2.- El contenido de esa obligación de fomento lo precisa el propio Diccionario de la Real Academia de la Lengua, que define la voz "fomentar" como promover o proteger una cosa. A su vez, el término "fomento" se equipara a auxilio o protección. Por consiguiente, no ofrece ningún género de dudas cual es la actividad que el precepto exige, ni es posible atribuirle inconcreción para justificar, por dicho cauce, su inobservancia.

3.- Por otra parte, ese mandato de hacer ("fomentarán") quiere decir que es una tarea pendiente o por realizar. Es, dicho de otro modo, una declaración de futuro, que puede ser entendida en el sentido de que la legislación preconstitucional no resultaba suficiente ni adecuada. Es preciso, por tanto, potenciar las medidas de fomento, y, desde luego, la norma prohíbe en principio, como más ade-

21.- Desde un principio, el Tribunal Constitucional, en sentencias 3/1981, de 2 de febrero, 18/1981, de 8 de junio, 15/1982, de 23 de abril, 16/1982, de 28 de abril, 77/1982, de 20 de diciembre, y 81/1982, de 21 de diciembre, entre otras muchas, ha afirmado el valor normativo e inmediata aplicabilidad de la Constitución, que "lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta su desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro Ordenamiento, y en cuanto tal, tanto los ciudadanos como los poderes públicos, y, por consiguiente, también los jueces y magistrados del poder judicial, están sujetos a ella" (STC 16/1982, de 28 de abril). De ahí que el Tribunal haya anulado sentencias dictadas por el Supremo en las que se consideraba que el artículo 14 de la Carta Magna no era directamente aplicable, sino una mera declaración de principio que precisa subsiguiente desarrollo (SSTC 77/1982, de 20 de diciembre y 89/1983, de 2 de diciembre).

22.- La STS de 26 de enero de 1983 (Rep. Aranzadi, núm.55) reconoce a la Constitución su "rango eminente y absolutamente prevalente sobre cualquier clase de normas ... lo que obliga a su aplicación inmediata y directa". En este mismo sentido se habían también pronunciado las SSTS de 29 de abril, 13 de mayo y 16 de noviembre de 1982 (Rep. Ar. núms. 2279, 2773 y 7143, respectivamente). No obstante, en sentencias anteriores se habían calificado de meramente programáticas diversas normas constitucionales, y exigido un ulterior desarrollo legal para su aplicación (una descripción de esta etapa jurisprudencial puede verse en TORRES DEL MORAL, A. "Principios de Derecho Constitucional Español". Servicio Publicaciones Univ. Complutense, 4ª edición, Madrid, 1998, pag. 98 y ss-, quien expresa su opinión sobre la misma diciendo que "particularmente llamativa ha sido la tardía y torpe recepción de la Constitución en la jurisprudencia del Tribunal Supremo")

23.- Una parte de las reflexiones subsiguientes, ahora ampliada y matizada, ha sido expuesta en la colaboración "Análisis crítico del Proyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Especial referencia a la tributación en el impuesto sobre Sociedades". El Régimen fiscal de las cooperativas. VII Jornadas Cooperativas de Euskadi. Servicio de Publicaciones del Gobierno Vasco. Vitoria 1989, pags. 45 y ss. (en particular, pags 61 y 62).

lante se verá, reducir los niveles de protección preexistentes, pues en otro caso el precepto perdería, injustificadamente, buena parte de su sentido imperativo<sup>24</sup>.

4.- Este mandato de fomentar las cooperativas es una obligación constitucional, lo que supone reconocer que la protección a tales entes constituye un objetivo o fin básico, prioritario, impuesto por un precepto que se halla en la cúspide del ordenamiento jurídico, de modo que debe cumplirse por delante de otros cometidos. Como consecuencia, el fomento a las cooperativas ha de ser atendido por el Estado con preferencia a aquellas necesidades, fines o funciones que, aún siendo legítimas y estando socialmente justificadas, no pueden ampararse en un régimen constitucional de especial protección.

5.- La tarea de protección o fomento debe ser emprendida, básicamente, a través de un instrumento a que hace referencia expresa el artículo 129.2 de la Constitución: "una legislación adecuada". Ello no descarta, obviamente, que pueda y deba ser canalizada también, de forma complementaria, mediante otras vías. Pero, indiscutiblemente, la norma constitucional hace especial hincapié en un vehículo concreto, que se plasma en la elaboración de una legislación apropiada.

6.- Además, la referencia a la legislación es más amplia que la empleada en otras ocasiones por el constituyente, en que la remisión se efectúa a la Ley en singular (por ejemplo, en los artículos anteriores al 129, o en los que integran el título I, —aunque es preciso advertir también que ello no significa, necesariamente, que el desarrollo normativo deba realizarse por fuerza, en dichas ocasiones, mediante una sola norma—). Por consiguiente, es el conjunto de la legislación o, lo que es lo mismo, todo el ordenamiento jurídico, el que debe caminar en esa dirección<sup>25</sup>. De este postulado cabe derivar cuando menos dos consecuencias: en primer lugar, que todas las disposiciones, y por tanto también las fiscales, deben converger en esa línea de protección o fomento que traza la Constitución; en segundo término, y como contrapartida, que los pasos que un texto legal dé en dirección a tal finalidad no pueden obstaculizarse o ser objeto de limitaciones, ni mucho menos verse neutralizados, por lo dispuesto en cualquier otra norma, o en el resto del ordenamiento, pues con ello no haría sino vulnerarse, fraudulentamente, el mandato constitucional.

24.- En el mismo sentido VICENT CHULIA —"Situación actual de las cooperativas...": ob. cit., pag. 44- afirma que "es necesario, por pura congruencia con el art. 129.2 de la C.E., aumentar el gasto fiscal a favor del fomento del cooperativismo, tanto en el Impuesto de Sociedades, como en otros impuestos y tributos". En contra, BARBERENA BELZUNCE —"Sociedades cooperativas...": ob. cit., pag. 139-, quien concluye "no creemos que el tiempo verbal utilizado por el art. 129.2 de la Constitución (fomentarán) permita considerar que en dicho precepto se esté emitiendo un juicio sobre la suficiencia o insuficiencia de los beneficios fiscales de que disfrutaban las cooperativas...". A mi entender, y como luego se dirá, ese citado juicio de suficiencia corresponde efectuarlo no tanto respecto a un determinado beneficio fiscal o a un grupo de medidas concretas, sino del conjunto de las adoptadas para las cooperativas (tanto tributarias -bonificaciones- como presupuestarias -subvenciones, etc.-), puesto que desde esta visión global sí es reclamable el incremento y potenciación de los incentivos. Ahora bien, la incidencia que cualquier ayuda concreta posee sobre el conjunto reclama que cuando ésta se merme o sea suprimida, tal reducción haya de ser suficientemente compensada con un correlativo aumento de alguna o varias de las restantes normas de protección, porque en otro caso el mandato resulta violentado.

25.- En este sentido, véase PAZ CANALEJO, —"La Constitución y las cooperativas": ob. cit., pags. 79 y 80-, para quien "no quedaría cumplido el mandato de la Constitución... aprobando una buena norma cooperativa que quede parcialmente desvirtuada en poco tiempo al regular las sociedades anónimas o los seguros o un determinado impuesto", y DE LUIS ESTEBAN —"Presente y futuro de la fiscalidad de las cooperativas": ob. cit., pags. 91 y 92-.

7.- Conocido el mandato, y los medios para observarlo, el destinatario de la norma constitucional resulta también claramente delimitado. Son los poderes públicos quienes resultan obligados al fomento de las cooperativas. En una primera lectura pudiera parecer que, puesto que la protección deber articularse fundamentalmente mediante una legislación adecuada, es el poder legislativo el único que debe atender el mandato inserto en la Constitución. Sin embargo, la alusión global a los poderes públicos es acertada y se justifica desde una doble consideración. En primer término, esta genérica referencia a todos los poderes públicos, sin exclusión, demuestra que la protección no puede circunscribirse exclusivamente a la emanación de una serie de disposiciones, más o menos afortunadas, sino que exige además otro conjunto de medidas que complementen el esfuerzo que en el ámbito legislativo ha de realizarse.

En segunda instancia, cabe advertir que también en la específica vertiente normativa la alusión a todos los poderes públicos posee pleno significado. Respecto al Ejecutivo, tanto obligándole a asumir la iniciativa legislativa y formular los correspondientes proyectos de Ley, cuando parlamentariamente no se adopten decisiones en esta dirección, como dictando las normas reglamentarias que resulten precisas en desarrollo de las disposiciones legales. Respecto al Poder Judicial, obligando a los jueces y Tribunales a interpretar y aplicar las normas siempre en aquel sentido en que la protección cooperativa quede mejor garantizada o salvaguardada. En definitiva, el mandato de fomento se constituye en un elemento orientador de la emanación de normas, por un lado, y primordial criterio aplicativo e interpretativo de esas mismas normas, por otro.

Ahora bien, ello no obsta para que, dado que la Constitución ordena que el mandato de fomento se cumpla sustancialmente a través de una legislación adecuada, sea el Legislativo el principal destinatario del precepto constitucional –y la ley el instrumento que debe establecer las medidas que requiere la eficaz protección del ámbito cooperativo–. Dicho de otro modo, la política de fomento no puede quedar a expensas de la exclusiva voluntad del poder político de turno, como en ocasiones se ha sostenido<sup>26</sup>. Por el contrario, es la ley el instrumento normativo que debe garantizar o preservar el mínimo de protección, en ningún caso rebajable, y por debajo del cual ha de entenderse infringido el dictado constitucional.

Llegados a este punto, cabe preguntarse por las consecuencias que las precisiones anteriores pueden tener en el ámbito tributario. A mi juicio, es posible afirmar que, tras la aprobación y entrada en vigor de la Constitución, cualquier medida que suponga un endurecimiento de la situación tributaria de las cooperativas resulta, en principio, inconstitucional, y por consiguiente nula, por cuanto, objetivamente, conculca el mandato de fomento establecido en su artículo 129.2. Tanto la supresión o merma de un beneficio fiscal preexistente, como cualquier otro cambio en el régimen tributario del sec-

26.- En este sentido se expresan BARBERENA BELZUNCE –“Sociedades cooperativas, ...”, ob. cit., pag. 139-, conforme veremos con detalle en la próxima nota 30, y, de manera más matizada (aunque, por contra, atribuya naturaleza programática al precepto constitucional), DE LUIS ESTEBAN –“Presente y futuro de la fiscalidad de las cooperativas”, ob. cit. pag. 92-.

tor que cause un mayor gravamen, implican, con toda evidencia, un recorte de la protección que por el cauce previsto directamente —el normativo— se otorga a las cooperativas; dicho en otros términos, no hallaríamos, en tales supuestos, ante una medida anti-fomento y, por tanto, contraria a la Constitución española. Como consecuencia, los poderes públicos no están autorizados a suprimir las ayudas a las cooperativas, o a reducirlas por debajo del alcance que poseían antes de entrar en vigor la Constitución, pues entonces ésta resultaría directamente vulnerada.

Ciertamente, estas últimas afirmaciones requieren alguna matización adicional. Desde luego, no significan que tengan que mantenerse con total rigidez, precepto por precepto, todas y cada una de las concretas exenciones fijadas por normas preconstitucionales. No se trata de congelar la regulación fiscal u obstaculizar, haciéndola prácticamente inviable, cualquier modificación o adaptación de la misma. Muy al contrario, el texto constitucional hace expresa referencia a que la legislación ha de ser adecuada, lo que demanda, precisamente, su ineludible actualización<sup>27</sup>. Mas las necesidades o exigencias técnicas de adecuación (casi constantes, por lo demás, en una materia de tanta variabilidad como la tributaria) no pueden colmarse a costa de ocasionar un quebranto del mandato de fomento. Mandato que ha de orientar, por exigencia constitucional, cualquier reforma, pues su ubicación en la Carta Magna le confiere un valor superior que no puede ser soslayado. Fomento y adecuación técnica de la legislación no constituyen, en suma, dos factores que puedan situarse en el mismo plano, para que al final termine sucediendo que las necesidades de actualización se desarrollen con olvido, al margen, o incluso lesionando las exigencias de fomento. Estas poseen carácter prevalente y ese espíritu de protección ha de presidir cualquier proyecto normativo. En el caso de que, so pretexto de adaptar la legislación, se merme el nivel de protección fiscal a las cooperativas, tal reforma, se insiste, debe considerarse inconstitucional.

Por otra parte, el mandato de fomento a las cooperativas no es, evidentemente, la única encomienda que los poderes públicos reciben del texto constitucional, ni tampoco es imprescindible que se cumplimente exclusiva o prioritariamente por vía tributaria, aún con la relevancia que para dichas entidades tienen en la actualidad las medidas de esta índole. En base al carácter relativo que todo precepto o principio constitucional posee aisladamente considerado —y pese a su nivel preeminente—, si no se contempla en conexión con los restante valores plasmados también en la propia Norma suprema, resulta posible, en sede teórica, encontrar supuestos en que el mandato de fomento a las cooperativas puede quedar relegado ante exigencias constitucionales de superior o máxima prioridad. Sería el caso, por ejemplo, de que se hiciese preciso un incremento sustancial de las ayudas públicas destinadas a la atención de aquellos sectores de la ciudadanía que no alcanzan a cubrir, por sus propios medios, las más perentorias necesidades vitales o de subsistencia, objetivo éste al que podrían dedicarse lícitamente (estamos más bien ante una exigencia que frente a una mera posibili-

27.- En este sentido, hemos criticado anteriormente la gran demora con que se abordó la nueva regulación del régimen fiscal de las cooperativas, surgida doce años después de la Constitución (vid. "Análisis crítico del Proyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas...", ob. cit., pags. 47 y 48).

dad) los mayores esfuerzos y recursos, aún si ello va en detrimento de otras políticas sociales menos trascendentes<sup>28</sup>. En el bien entendido, no obstante, de que la protección a las cooperativas se inscribe, como ya se ha dicho, entre los postulados de un Estado que se proclama social y democrático de Derecho; que el cooperativismo, conforme la realidad ha demostrado sobradamente, es un instrumento que si por algo se caracteriza es por su especial idoneidad para dar satisfacción, con más éxito que otras formulas, a buena parte de las necesidades sociales básicas antes aludidas; y que no existe legitimación alguna para que el abandono o quebranto del mandato de fomento redunde en una mejor atención de objetivos que no gozan del amparo constitucional que el artículo 129.2 otorga a las sociedades cooperativas.

En este mismo orden de consideraciones, resulta posible también que un endurecimiento en el régimen tributario sea compensado con creces a través de otras medidas de apoyo diferentes (subvenciones, dotación de infraestructuras, etc.), de modo que el conjunto de la legislación y la actividad administrativa dedicada a ponerla en practica arrojen un saldo favorable, en sintonía con el precepto constitucional. Cabe incluso que un aumento de la presión fiscal, sin contrapartida alguna en otra parcela del ordenamiento, sea equiparable o hasta más reducida que la que soportan los restantes agentes económicos (sociedades capitalistas, empresarios individuales, etc.), de modo que, comparativamente hablando, no pueda sostenerse que existe perjuicio para el mundo cooperativo, pese a producirse dicho incremento de las cargas tributarias<sup>29</sup>.

La potencial inconstitucionalidad de una norma tributaria que agrave la carga fiscal de las cooperativas no se presenta, en consecuencia, como un asunto sencillo que quepa resolver mecánicamente –ni cabía tampoco esperar razonablemente que fuese de otro modo–. De una parte, cualquier principio o mandato constitucional posee, según se ha expuesto, un cierto grado de relatividad, porque debe conjugarse con el resto de los contenidos en la Carta Magna, en un complejo entramado de prioridades y conexiones entre los mismos. De otro, el legislador goza, incuestionablemente, de una elevada dosis de discrecionalidad técnica a la hora de elegir los medios concretos a través de los cuales prefiere materializar la orden de fomentar las sociedades cooperativas. Sin embargo, estas precisiones son equivalentes a las que es forzoso realizar con respecto a la interpretación de cualquier otro precepto constitucional, de modo que no pueden servir de coartada para, a su cobijo, ignorar el mandato y desvirtuarlo hasta privarle de toda eficacia y significación. Por difusa que sea la norma (y la

28.- He defendido, desde hace tiempo –vid. mi trabajo "Consideraciones sobre el concepto de Derecho Financiero". H.P.E. núm. 92, 1985, en particular pag. 259 y ss.-, que la Constitución permite priorizar determinadas políticas de gasto, lo que, en consonancia con los criterios sostenidos, entre otros, por RODRÍGUEZ BEREJO, A. –"Introducción al estudio del Derecho Financiero", I.E.F., Madrid, 1976, y "Derecho Financiero, Gasto Público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución". Estudios sobre el proyecto de Constitución. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pag. 346 y ss.-, confiere a las normas financieras un propósito redistributivo, conforme al cual los ciudadanos y sectores sociales económicamente más desfavorecidos poseen un derecho preferente a que sus necesidades vitales o de subsistencia sean atendidas, en casos de insuficiencia, por los poderes públicos, con antelación a la cobertura de otros objetivos legítimos y que pueden tener también refrendo constitucional, pero que carecen de ese carácter esencial y primario.

29.- Supuesto éste, de aumento generalizado de la imposición –sobre todo directa (la más mesurable en términos comparativos)-, que dista mucho de ser en la actualidad el criterio dominante, en que predomina abiertamente la tendencia a la reducción de tipos de gravamen.

inserta en el art. 129.2 no padece en absoluto esa deficiencia), un mandato constitucional solo tiene auténtico valor jurídico cuando vincula, cuando impone, en definitiva, un determinado comportamiento a los poderes públicos<sup>30</sup>.

De las anteriores consideraciones es posible extraer algunas consecuencias, sobre todo en los ordenes interpretativo y procesal. Si una disposición tributaria tiene el efecto de endurecer el tratamiento fiscal de las Cooperativas, bien mediante una reducción o supresión de algún beneficio fiscal, bien a través de cualquier otra medida que suponga aumento de gravamen, una primera valoración o lectura de la misma debe conducir a considerarla opuesta al mandato de fomento y, por tanto, contraria a la Constitución. Dicho de otro modo, ante una situación como la descrita surge de modo evidente, a mi juicio, una apariencia inicial de inconstitucionalidad. Para destruirla es preciso justificar de forma convincente, y con la máxima concreción, que no se produce merma alguna en la protección al cooperativismo (porque el resultado perjudicial se nivela o compensa en otros ordenes normativos), o, caso de darse tal perjuicio, que éste se causa al objeto de desviar recursos y concentrar esfuerzos en la atención de necesidades sociales que, dentro de la escala constitucional, poseen mayor grado de prioridad. El carácter prevalente del mandato de fomento, derivado de su rango superior, exige acreditar de manera irrefutable la legitimidad y validez de toda norma que pueda suponer quebranto del mismo, e impide al propio tiempo que la explicación se sustente en la defensa de principios, políticas o criterios que no gocen de explícito apoyo constitucional (cuanto menos posible será, por tanto, que se apoye en simples razones de oportunidad o discrecionalidad técnica). Esta vis atractiva del precepto constitucional, que obliga a evaluar cualquier disposición desde su prisma, provoca en atención a lo expuesto una inversión de la carga de la prueba a modo de presunción *iuris tantum*: siempre que una medida posea una clara apariencia inicial de que vulnera el mandato, corresponde a los poderes públicos demostrar con la debida precisión que tal lesión no se produce (porque tiene adecuada compensación) o, de existir, halla sustento en valores constitucionales de atención preferente. Cuando falten dichas explicaciones o no resulten concluyentes, sino vagas y genéricas, la simple constatación de que una norma tienen el efecto de restringir la protección a las cooperativas (lo que hemos denominado apariencia clara de inconstitucionalidad) ha de bastar para declarar su

30.- BARBERENA BELZUNCE, en cambio, señala que "si bien consideramos natural y lógico el intento de la doctrina por extraer consecuencias en el ordenamiento tributario del mandato de fomento al cooperativismo establecido en la Constitución, sin embargo, estimamos que no se puede perder de vista que la Constitución, como ya hemos dicho anteriormente, deja al legislador ordinario un amplio margen de discrecionalidad para configurar la protección fiscal de las cooperativas como lo estime más conveniente. El esfuerzo por objetivar el contenido del citado precepto constitucional, pretendiendo que el legislador ordinario señale unas pautas claras que le vinculen para el futuro acerca de cómo debe ser o cuál ha de ser el nivel en protección que deben gozar las cooperativas no tiene, en nuestra opinión, más valor que el propio de una mera propuesta". Líneas después concluye que "en resumen, no creemos que sea posible objetivar el contenido del art. 129.2 de la Constitución hasta el punto de poder sustraer de la libre opción política la protección fiscal de las cooperativas o, si se prefiere, del grado de simpatía que por estas sociedades siente el poder político dominante en cada momento" -"Sociedades cooperativas...", ob. cit. pags. 138 y 139- La posición del apreciado profesor supone privar al mandato, en la práctica, de toda fuerza de obligar, de modo que queda reducido a una declaración programática, cuando el propio autor en páginas anteriores (véase en especial la pag. 136) parece concederle una eficacia bien distinta. Por otro lado, y a diferencia de lo que se indica, no estamos exigiendo que el legislador se autolimite mediante pautas inamovibles, porque, evidentemente, el órgano legislativo es libre de modificar su propia normativa (ley posterior deroga a la anterior), sino que es la Constitución, fuente suprema y jerárquicamente dominante, la que impone al legislador ordinario determinado contenido normativo. O se concede realmente al precepto constitucional la facultad de condicionar la producción legislativa, o, de negarse por completo tal efecto, se le priva de toda significación jurídica, colocándole, con ello, de facto, extramuros del ordenamiento.

nulidad, sin que le sea exigible al impugnante la superación adicional de una prueba diabólica (como todas las de signo negativo), mediante la que se le imponga la carga de acreditar también que no se da ninguna de las circunstancias que permitirían, según lo expuesto, conferir a la mencionada norma validez y eficacia a la luz de la Constitución. Entiendo que esta interpretación guarda plena congruencia con el valor preeminente de la orden constitucional. En caso de conflicto es preciso inclinarse siempre por aquella solución que mejor salvaguarde o sirva al mandato de fomento, con la única excepción de que éste tenga que ceder a su vez ante los contados principios constitucionales a los que quepa atribuir, por su carácter esencial y básico, una posición de supremacía.

#### **4.- La regulación tributaria vigente desde la perspectiva del mandato de fomento**

En base a las reflexiones precedentes, es preciso comprobar si en la actualidad la ley otorga un régimen tributario adecuado y suficiente para las cooperativas, que permita entender cubierta esa obligación de fomento tantas veces mencionada. El espacio amablemente asignado no permite realizar un análisis pormenorizado de esta cuestión, que queda aplazada para otro momento, por lo que se trazarán ahora unas breves pinceladas, casi telegráficas, sobre algún aspecto concreto que considero relevante desde este punto de vista<sup>31</sup>.

La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, clasifica fiscalmente a las cooperativas y distingue, a estos efectos, entre las protegidas y las especialmente protegidas. Sin embargo, el texto legal provoca también supuestos, por exclusión, en que entes cooperativos que se ajustan a los principios y disposiciones de las leyes sustantivas –estatal o autonómicas– sobre cooperación, no van a gozar de ningún tipo de incentivo fiscal (hay causas de pérdida de la condición de cooperativas protegidas en el art. 13 –como el desafortunado supuesto de su núm. 9–, que no suponen vulneración alguna de la legalidad vigente). Se crea subrepticamente una categoría residual, la cooperativa desprotegida (que con vergonzante pudor no se nomina), y, por primera vez en el actual sistema democrático, entes cooperativos quedan sujetos al régimen tributario común, sin bonificación alguna. Teniendo en cuenta que la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del impuesto de Sociedades y coetánea a la

31.- Para un examen más detenido, desde esta óptica constitucional, de algunos problemas derivados de la regulación en vigor, vid. RODRIGO RUIZ, M.A. "Análisis crítico del Proyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas ...", ob.cit., pag. 48 y ss., y, en relación a la normativa foral tributaria del País Vasco, "Estado actual del régimen tributario de las sociedades cooperativas". Actualidad en torno al cooperativismo vasco. Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi, Vitoria, 1998, en especial pag. 127 y ss. Lamento de ambas publicaciones, no obstante, la ínfima calidad de la impresión, plagada de erratas, que dificulta la lectura hasta hacer inteligible el texto en ocasiones, o desvirtuar en otras el significado de lo que se pretendía decir.

Constitución, estableció que toda cooperativa, sin exclusión de ningún género, tributaba al tipo especial del 18 por 100 sobre la totalidad de los resultados<sup>32</sup>, la situación actual, a la que se llega tras sucesivas reformas, todas ellas en agravación de la normativa precedente, posee en este punto claros indicios de inconstitucionalidad. El ámbito tributario debe limitarse a exigir el cumplimiento de los requisitos generales o sustantivos, pero no puede, sino en quebranto del artículo 129.2 de la Norma suprema, privar de beneficios a cooperativas que se ajusten a su específica normativa societaria<sup>33</sup>.

En este mismo ámbito de la clasificación fiscal de las cooperativas, se ha cuestionado también, por algún sector doctrinal, la pertinencia de establecer dos niveles de protección diferenciados<sup>34</sup>. Asimismo, la enumeración de las clases de cooperativas que pueden alcanzar la calificación de especialmente protegidas ha sido objeto de diversas críticas, considerando que en dicha lista se debían incluir otras modalidades que, o bien se desenvuelven en sectores de actividad a los que la Constitución presta una atención relevante (enseñanza, sanidad, vivienda), o bien tienen un destacado valor instrumental (cooperativas de crédito, que pueden contribuir a paliar las indudables condiciones de inferioridad en que de hecho se encuentra el sector cooperativo a la hora de obtener financiación externa)<sup>35</sup>.

Mas, aparte de esas importantes cuestiones, merece especial comentario el hecho de que todo el régimen de protección fiscal pivote básicamente sobre el carácter mutuo de estas entidades, cuando la doctrina, como ha destacado VERGEZ SÁNCHEZ, hace tiempo que ha relativizado este principio de exclusividad y defendido su controlada atenuación<sup>36</sup>. Así, para las cooperativas simplemente protegidas, el incentivo primordial y más relevante resulta ser el tipo especial del 20 por 100 en el impuesto de Sociedades, que se aplica tan solo sobre los resultados cooperativos, constituidos fundamentalmente por los procedentes de las operaciones con los socios<sup>37</sup>. Como consecuencia, toda activi-

32.- DE LUIS ESTEBAN –“Presente y futuro de la fiscalidad de las cooperativas”, *ob. cit.*, pags. 101 y 102- *relata la unanimidad parlamentaria de todos los grupos en la aprobación de este tipo reducido, y los motivos que, a su juicio, lo justificaban, entre los que hace especial énfasis, de conformidad con lo argüido en el presente trabajo, en la irrepartibilidad de los fondos sociales, sobre los que –señala- la cooperativa posee “la calidad de mero usufructuario”.*

33.- *Abierta la espita del sometimiento al régimen tributario común, y de la supresión de bonificaciones, resulta siempre difícil que el legislador supere la tentación de seguir deslizando por dicha senda. Así, la ley de Cooperativas 27/1999 (art. 57.4), con el propósito de aligerar las obligaciones contables –de por sí complejas en este tipo de entidades-, permitió no contabilizar separadamente los resultados extracooperativos (lo que para pequeñas sociedades de ingresos reducidos puede facilitar significativamente las tareas contables). Sin embargo, esta norma de simplificación ha recibido, sin matiz, distingo o excepción alguna, una drástica contrapartida: la pérdida inmediata de la condición de cooperativa fiscalmente protegida (disp. adicional 6ª de la propia ley 27/1999).*

34.- *Se opone a este tratamiento dual ROSEMBUJ, T. –“Régimen fiscal de las cooperativas”. PPU, Barcelona, 1991, pag. 14 y ss.-, para quien “la doble protección no es compatible con el mandato de fomento a la sociedad cooperativa en general”. En defensa de este sistema, véase BARBERENA BELZUNCE, “Sociedades cooperativas, ...”, *ob. cit.*, pag. 145 y ss.-*

35.- BARBERENA BELZUNCE –“Sociedades cooperativas, ...”, *ob. cit.*, pag. 141 y ss.- *describe con detalle los debates parlamentarios sobre la ley 20/1990, y las razones que se esgrimieron para no incluir entre las cooperativas especialmente protegidas a las de enseñanza, sanidad y vivienda.*

36.- VERGEZ SÁNCHEZ, M. –“El derecho de las cooperativas y su reforma”. Civitas, Madrid, 1973, pag. 68- *señala al respecto que: “la posibilidad de que la sociedad cooperativa contrate con terceras personas como factor determinante no de su rentabilidad máxima, sino de su eficacia económica, no solamente no representa un obstáculo a la función social que desarrolla si mantiene una determinada política de precios, sino que puede admitirse también en atención a la estimación del cliente habitual como posible futuro socio de la misma y de la comunidad en cuanto tal como verdadero colaborador de la empresa social, de ahí que ... las excepciones a este principio no alteran en modo fundamental la esencia de la sociedad cooperativa, siempre que responda a una justificación objetiva”.*

37.- *Las cooperativas especialmente protegidas disponen de un beneficio adicional de gran relevancia, cual es la reducción en la cuota –que afecta a todo tipo de resultados- del 50 por 100 (arts. 34.2 y 23 de la ley 20/1990), por lo que su posición es, a los efectos que comentamos, notoriamente distinta.*

dad accesoria con terceros, y también el resto de los denominados resultados extracooperativos, tributan al tipo general del impuesto. De este modo, los resultados extracooperativos, que deben destinarse además, en un alto porcentaje, por imperativo legal, a nutrir los fondos irrepantibles (art. 58 de la Ley 27/1999 de Cooperativas), tienen un tratamiento fiscal que no solo parece claramente contrario al mandato de fomento, sino que, en mi opinión, vulnera también los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva e igualdad. La normativa fiscal ignora por completo, al sujetar tales beneficios al tipo general, la prestación patrimonial ex lege que impone el ordenamiento societario (art. 75 de la Ley 27/1999), y grava con ello de forma idéntica capacidades económicas diferentes –las de las sociedades capitalistas y las de las cooperativas–, en claro y discriminatorio perjuicio para estas últimas. No es ya que no se bonifique, sino que se penaliza abiertamente la obtención de estos resultados. Precisamente cuando en 1987 la legislación sustantiva, acogiendo una permanente aspiración del cooperativismo, contempló con claridad la posibilidad de operar con terceros –siempre bajo condiciones y límites precisos que no desvirtúen los principios cooperativos–, la normativa fiscal actúa de freno y recorta abiertamente el avance obtenido, cuya pretensión era dotar a estas sociedades de una mayor competitividad y eficiencia.

Abstracción hecha de matices y aspectos diversos que no es posible ahora señalar, entiendo que los vigentes incentivos fiscales a las cooperativas son inadecuados y, en circunstancias como las que han sido expuestas, también insuficientes, por lo que deberían de ser objeto de una amplia revisión, que modificase su estructura y ampliarse su alcance. En particular, considero que la protección tributaria de primer nivel, la que recibe el cooperativismo en general (salvando por tanto la establecida para ciertas clases de cooperativas –las especialmente protegidas–, que requeriría un mayor análisis), no respeta el mandato de fomento, ni es tampoco correcto que sea sustentada en un único rasgo –el principio mutua–. Como se ha visto con reiteración, las cooperativas son un instrumento especialmente idóneo para el cumplimiento efectivo de una larga serie de valores constitucionales, cuyo respeto y activa defensa justifica también que, a diferencia de lo que sucede hoy en día, tengan repercusión en el establecimiento de los incentivos, y otorguen derecho a disfrutar de beneficios fiscales. No está de más señalar, a los efectos de dotar de la máxima legitimidad este tratamiento especial, el realce que, de acuerdo con la configuración del Estado que realiza el artículo 1 de la Constitución, debiera darse al principio democrático que rige la organización y funcionamiento de las cooperativas, tan distante, por desgracia, del que con harta frecuencia preside otras prácticas económicas.

## Bibliografía

- AMOROS RICA, N. *El régimen jurídico fiscal de las cooperativas españolas*. Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1952.
- BARBERENA BELZUNCE, I. *Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal*. Aranzadi, Pamplona, 1992.
- BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, A. La protección fiscal de las cooperativas, *C.T.*, núm. 21 1977.
- BOTELLA GARCIA-LASTRA, C. La revisión del Régimen Fiscal de Cooperativas vigente. *CIRIEC-España*, núm. extraordinario, octubre 1987.
- CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*. Civitas, 6ª edición, Madrid, 2002.
- DE LUIS ESTEBAN, J.M. Presente y futuro de la fiscalidad de las cooperativas. *H.P.E.* núm. 93, 1985, pag. 91 y ss.
- DEL ARCO ALVAREZ, J.L. *Régimen fiscal de las cooperativas*. Gráficas Nilo, Madrid, 1969.
- ESCRIBANO LOPEZ, F. *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*. Civitas, Madrid, 1988.
- GARCIA DE ENTERRIA, E. *La Constitución española de 1978. Estudio sistemático*. Civitas, Madrid, 1980.
- GARCIA DE ENTERRIA, E. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Civitas, Madrid, 1981.
- LOZANO SERRANO, C. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Tecnos, Madrid, 1988.
- LOZANO SERRANO, C. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre Derecho Financiero y Tributario*. Civitas, Madrid, 1990.
- MATEO RODRÍGUEZ, L. *Aspectos fundamentales de la fiscalidad de las cooperativas*. Primeros encuentros cooperativos de la Universidad del País Vasco. Servicio de Publicaciones del Gobierno Vasco. Vitoria, 1986.
- MENÉNDEZ MORENO, A. et al. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*. Lex Nova, 3ª edición: Valladolid 2002.
- PAZ CANALEJO, N. La Constitución y las cooperativas. *Documentación Administrativa*, núm. 186, 1980.

- PEREZ ROYO, F. Propuestas en relación al futuro Régimen Fiscal de las Cooperativas. *CIRIEC-España*, núm. extraordinario, octubre 1987.
- PEREZ URALDE, J.M<sup>a</sup> *Cooperativas e interés general en España*. Conferencia pronunciada durante el mes de septiembre de 2003, en Salvador de Bahía. En curso de publicación en Cuadernos de Economía Social del Instituto Argentino de Investigaciones de Economía Social, Buenos Aires.
- PONS ALBENTOSA, C. Por un estatuto fiscal cooperativo: una alternativa a planteamientos tradicionales, *CIRIEC-España*, núm. extraordinario, octubre 1987.
- PONS ALBENTOSA, C y MONZÓN CAMPOS, J.L. Propuesta de la Comisión fiscal de la F.V.E.C.T.A, *CIRIEC-España*, núm. extraordinario, octubre 1987.
- RODRIGO RUIZ, M.A. *Análisis crítico del Proyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Especial referencia a la tributación en el impuesto sobre Sociedades*. El Régimen fiscal de las cooperativas. VII Jornadas Cooperativas de Euskadi. Servicio de Publicaciones del Gobierno Vasco. Vitoria 1989.
- RODRIGO RUIZ, M.A. Consideraciones sobre el concepto de Derecho Financiero. *H.P.E.* núm. 92, 1985.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1976,
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Derecho Financiero, Gasto Público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución*. Estudios sobre el proyecto de Constitución. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978.
- ROSEMBUJ, T. La cooperativa y la norma tributaria, *CT*, núm. 19, 1976.
- ROSEMBUJ, T. *Régimen fiscal de las cooperativas*. PPU, Barcelona, 1991.
- SAINZ DE BUJANDA, F. *Teoría jurídica de la exención tributaria*. Hacienda y Derecho, vol. III. I.E.P., Madrid, 1963.
- SUAY RINCON, J. *El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor García de Enterría. Civitas, Madrid, 1991. tomo II, pp. 837 y ss.
- TORRES DEL MORAL, A. *Principios de Derecho Constitucional Español*. Servicio Publicaciones Univ. Complutense, 4<sup>a</sup> edición: Madrid, 1998.
- VERGEZ SÁNCHEZ, M *El derecho de las cooperativas y su reforma*. Civitas, Madrid, 1973.
- VICENT CHULIA, F. Situación actual de las cooperativas en el marco constitucional español: legalidad autonómica, estatal y fiscal. *CIRIEC-España*, núm. extraordinario, octubre 1987.