



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y  
Cooperativa, nº extraordinario, octubre 1987, pp. 81-90

## Por un estatuto fiscal cooperativo: Una alternativa a planteamientos tradicionales

Leopoldo Pons Albetosa  
Inspector de Finanzas del Estado

# POR UN ESTATUTO FISCAL COOPERATIVO: UNA ALTERNATIVA A PLANTEAMIENTOS TRADICIONALES

LEOPOLDO PONS ALBENTOSA

Inspector de Finanzas del Estado

**A**l plantearnos la problemática fiscal de las Cooperativas de Trabajo Asociado, en adelante CTA, y del conjunto de las Cooperativas en general, aparecen, al menos, tres grandes cuestiones que convergen a finales de 1986:

1.<sup>a</sup> Las CTA se sitúan dentro de un marco jurídico nuevo, que, a partir de su reconocimiento constitucional, se diseña en orden a su regulación descentralizada, y que en estos momentos es objeto de debate parlamentario a nivel de Estado.

2.<sup>a</sup> La reforma tributaria española iniciada en 1977 aplazó el correspondiente acomodo de la regulación fiscal de las Cooperativas, manteniendo vigente el Régimen Fiscal anterior, con carácter explícitamente transitorio, y en espera de una adecuada regulación tributaria que se anunció para una fase cronológica inmediatamente posterior.

3.<sup>a</sup> La aparición y subsiguiente regulación de figuras afines, como las Sociedades Anónimas Laborales, tanto en sus relaciones jurídico-económicas generales como en sus delimitaciones fiscales, señalan derroteros que bien podrían servir de pautas al legislador.

El explícito tratamiento constitucional de las Sociedades Cooperativas, con su voluntad de fomento (art. 129.2) y la atribución de competencias en cuanto a su regulación general a las Comunidades Autónomas, ha producido hasta el momento sendas Leyes de Cooperativas en el País Vasco, Cataluña, Andalucía y el País Valenciano, que regulando en profundidad y extensión sus elementos esenciales, tanto internos como de relación para con el exterior (VICENT, 1985), ha venido a clarificar el concepto de tales entes asociativos, demostrando su carácter específico y singular, dentro del conjunto de agentes económicos que intervienen en los procesos de producción y distribución de bienes y servicios en la economía española. La actual discusión parlamentaria en torno a una ley-marco que armonizadamente recoja el conjunto de legislaciones autonómicas, tampoco puede separarse en demasía, por un lado, del mandato constitucional y, por otro lado, de las líneas maestras que los Parlamentos autonómicos han explicitado al regularlas. Un simple y primer recorrido a través de la producción legislativa hasta el momento demuestra, de una forma razonablemente consistente, que tales unidades de producción y distribución, o agentes económicos, no admiten ser tratadas con los mismos criterios que el resto de las Sociedades que intervienen en el proceso productivo; el carácter asociativo, la irrepartibilidad de los recursos propios y las reglas internas de toma de decisiones son elementos suficientemente diferenciadores tanto en el plano jurídico como en el de la toma de decisiones y de comportamiento de las mismas. Se produce, sin embargo,

una situación incoherente por parte de legisladores y artífices de la política económica cuando se trata de ser consecuentes con esta primera enunciación de principios y con los subsiguientes tratamientos que se arbitran sobre las mismas. No existe una razonable correspondencia entre lo que son los principios generales con las articulaciones posteriores.

Los teóricos y estudiosos de economía no han contribuido de forma relevante a romper esta situación, limitándose la mayor parte de ellos a enunciar posibles efectos y comportamientos de las CTA que se alejan de los óptimos paretianos (QUESADA, 1986).

A la luz de la experiencia que media entre ese 6 de diciembre de 1978, fecha de aprobación de la Constitución Española, y el momento actual, existe una cierta sensación de que el problema y el tratamiento que deben recibir las CTA va más allá de su regulación, por necesaria que ésta sea, y parece que no resultaría ocioso comentar que la palabra «fomento» fue explícita y deliberadamente introducida por el Senado al discutir esta parte de la Carta Magna. De hecho, si el fenómeno cooperativo, y en especial las CTA, encontrase su punto de partida y de llegada en esta regulación jurídica primera, nos podríamos situar ante uno de esos efectos perversidad que desgraciadamente abundan tanto en la vida económico-social de un país, al situarse tales organizaciones con una serie de requisitos y normas de funcionamiento que más que favorecedoras de su existencia y crecimiento, pueden llegar a resultar restrictivas y negativas respecto del resto de organizaciones constituidas al amparo del Derecho Mercantil general.

El delimitar el universo cooperativo con barreras de entrada efectivas respecto de aquellas otras organizaciones que concurren al mercado, tiene sentido cuando tales CTA disfrutan de un marco de relaciones privilegiado, o de simple favor, justificado tanto por las propias restricciones creadas a las mismas, como por la función social que se les asigna. Lo contrario conduce de forma más que probable a tales efectos perversos.

Del conjunto de actuaciones de fomento cooperativo, aquellas que se derivan de políticas tributarias, es decir, las articuladas por medio de beneficios fiscales, han gozado en las experiencias españolas anteriores de gran aceptación, siendo además una de las posibilidades de incidencia del Sector Público que pueden resultar eficaces en el inmediato futuro. Este tipo

de planteamientos, al abogar por los gastos fiscales, por utilizar una terminología aceptada hacendísticamente como más precisa (SURREY, 1985), obliga a analizar el papel de los mismos en el seno del sistema tributario que, por otro lado, actúa. En este sentido, no resulta fácil encontrar, entre hacendistas y políticos, adeptos a aceptar tales medidas como algo que no opere como erosionador y, en última instancia, indeseable y tratado como mal menor, en el mejor de los casos (MUSGRAVE, 1980).

El caso español aún viene a dificultar más la cuestión, dado que uno de los talones de Aquiles y punto de referencia negro del anterior sistema tributario, reforma de 1964, ha sido precisamente su falta de generalidad y la práctica de una política de exenciones y bonificaciones, que, como demostraba CALVO ORTEGA (1976), había conseguido convertir el diseño inicial en algo bien diferente y prácticamente irreconocible, apareciendo tales cuestiones como una de las razones que justificaron la necesidad de su reforma (FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, 1977).

Aceptado por la mayoría de legisladores de los años 70 el que los sistemas tributarios debían estructurarse en base a los principios de la imposición de equidad y rendimiento tributario, tanto uno como otro aparecen igualmente atacados por tales políticas de gastos fiscales. Los nuevos planteamientos de reforma de esta década de los ochenta (FUENTES, 1986), si bien ponen el énfasis en los objetivos de la eficiencia sobre la equidad, los resultados respecto del problema que nos ocupan son igualmente coincidentes con los anteriores postulados reformadores, los principios de neutralidad vienen ligados a la generalidad, en el tratamiento impositivo, al igual que la simplicidad y economicidad en la gestión de los tributos aparecen como incompatibles con la introducción de estatutos fiscales particulares (BRADFORD, 1984).

Residenciada la competencia tributaria de las CTA de forma exclusiva en el Estado, su tratamiento fiscal debe encontrar inmediata respuesta, y no sólo porque aquel período transitorio del que hemos hablado debe ser tal, sino porque debe ser la pieza de cierre lógica a la Ley de Cooperativas Estatal que se está discutiendo en la actualidad; lo contrario produciría una doble incoherencia: por un lado, las CTA se regularían con arreglo a su actual concepción en cuanto a sus relaciones y reglas generales y, sin embargo, su régimen fiscal sería propio

de una concepción anterior, y, por otro lado, es evidente que aquel Estatuto Fiscal de 1969, respondía a un sistema tributario que, cuando menos, podemos afirmar se encuentra lejos de las coordenadas del actual.

La discusión en torno a cuál debe ser el tratamiento fiscal que deben recibir las CTA puede bipolarizarse en torno a dos posturas, aquella que defiende que las mismas son entes que deben ser regidos por el régimen común de la fiscalidad, evitando con ello comportamientos discriminados que atenten contra el principio de eficiencia y, por qué no, de rendimientos tributarios del sistema fiscal, y aquella otra que, por el contrario, encuentra la razón de ser de un Estatuto Fiscal para las CTA, diseñado con arreglo a unos criterios y metodologías claramente alejados de las experiencias anteriores de 1954 y su prolongación del 1969.

La primera de las posturas puede admitir matices, y entre ellos se encuentran aquellos autores que, siguiendo la argumentación y contornos de los tratamientos fiscales mantenidos hasta ahora, intentarían prolongar tal «estado de la cuestión». Aquí podríamos asistir a: tipos discriminados del tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, bonificaciones en las Licencias Fiscales y exenciones para determinados hechos imposables del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales aparecerían como logros admisibles.

Este primer planteamiento, que en su forma cerrada defiende un tratamiento fiscal en pie de igualdad para las CTA, puede encontrar, dentro de esa línea del mal menor que mencionamos, una segunda trinchera, que disfrazada de concesión, en el fondo, lo que trasluce es un reconocimiento de que tales políticas tributarias discriminadas no encuentran lugar en el seno de un sistema tributario que propugna diseños compatibles con los principios nucleares de equidad y eficiencia.

En definitiva, el tratamiento contenido en el Estatuto del 69, Decreto 888/69, en su exposición de motivos advierte textualmente que, en principio, las Cooperativas están sometidas al derecho fiscal común. Este tipo de planteamiento, ya contenido en su primera regulación estatutaria del 54, Decreto de 9 de abril, ha dado como resultado una práctica fiscal para las CTA que, lejos de ser tal Estatuto, ha resultado un conjunto salpicado de bonificaciones y exenciones parciales, fuertemente sujetas a condiciones que las hacen de muy difícil aplicación; rendimientos atípicos, cesiones a terceros e incrementos de

patrimonio, son conceptos fuera del tratamiento beneficiado. A su vez, la redacción del artículo 6 del Decreto 888/69, esencialmente vigente en la actualidad, al delimitar la frontera de las llamadas Cooperativas fiscalmente protegidas, expide un pasaporte de acceso a tal universo estatutario, que sólo reconoce a aquellos tipos de organizaciones que, de haber existido en la realidad, sería necesario hacer una incursión histórica a las primeras organizaciones gremiales del medievo para encontrarlas, pero quedan fuera de lo que hoy puede entenderse por unidad económica con posibilidades de actuación en el mercado.

Por esta razón, cuando hemos planteado posibles alternativas fiscales, a finales de 1986 nos situamos deliberadamente ante dos grandes opciones. La primera, aparentemente, no plantearía problemas técnicos, al reducir la cuestión al llamado régimen común; la segunda, por el contrario, en una primera instancia aparece heterodoxa y con tintes rayanos en lo herético, tal y como se podrá comprobar cuando abordemos el contenido de la misma.

Esta primera afirmación no resulta, ni de lejos, incontrovertible, ya que, por el contrario, es posible afirmar que un diseño del primer tipo que introduzca soluciones transaccionales del tipo de las ya conocidas, lo cual presumiblemente ocurriría a la hora de llegar a consensos parlamentarios, es un resultado que, además de ser esencialmente ineficaz, cuando lo que se buscan son fórmulas de fomento efectivas, encierra un abigarrado grupo de problemas técnicos.

La distinción entre cooperativas protegidas y no protegidas, que se consideran de la cooperación (o por el contrario los que deben ser tratados a régimen común en el Impuesto sobre Sociedades), la exención contenida en el antiguo IGTE y los problemas conceptuales de los llamados retornos cooperativos en el IRPF (DE LUIS, 1977; DEL ARCO, 1969; RICA AMORÓS, 1969), con abundante y controvertida producción de jurisprudencia del Tribunal Supremo, vienen a demostrar hasta qué punto soluciones como las conocidas, cuando menos, introducen inseguridad jurídica en el mundo de las Cooperativas, que han visto en esta solución una espada de Damocles de imprevisible actuación. El problema se agrava en la medida en que el riesgo fiscal ha crecido como consecuencia del incremento de la presión fiscal actual y del endurecimiento

del régimen de infracciones y sanciones tributarias (Ley 10/85 y Ley Orgánica 2/85).

La alternativa se propone en base a la aceptación de dos principios básicos de partida:

1. Las políticas tributarias pueden y deben ser un instrumento clave en la estimulación del fomento de las CTA.
2. El concepto de Estatuto Fiscal para las CTA debe proponer un concepto diferente, alternativo, de lo que hasta ahora se ha considerado como tal.

A su vez, para que estos postulados de principio tengan sentido en el marco general de, por un lado, el Sistema Tributario Español y, por otro, de una economía justa que procure una asignación óptima de recursos, deben cumplirse cuanto menos dos restricciones:

- No debe ser posible la elección por pies tieboutiana en búsqueda de posibles paraísos fiscales de otros entes asociados extraños a las CTA; y
- El tratamiento discriminado de estas unidades de producción y distribución de bienes, CTA, no debe producir asignaciones ineficientes de recursos.

La primera restricción obliga a que sea compatible la existencia de un particular universo tributario discriminado para las CTA, con la normal aplicación del sistema al resto de agentes económicos que intervienen en el mercado. La segunda restricción hace referencia a la condición de que se acepte o no que la formación de costes y precios de las CTA no se rige por iguales reglas de comportamiento que el resto de entes, constituidos con arreglo a la legislación mercantil.

Las Leyes de Cooperativas ya vigentes en las Comunidades Autónomas Vasca, Catalana, Andaluza y Valenciana han coincidido en elegir una legislación para las mismas lo suficientemente restrictivas como para asegurar efectivas barreras de entrada y salida para aquellas unidades económicas que no respondan realmente a lo que se entiende por tales, fondos irrepartibles y reglas de decisión y poder democráticos sin limitaciones suficientemente efectivas, entre otras, como para asegurarse contornos geográficos precisos e intransitables para elementos extraños. Esto asegura la primera restricción.

Las CTA no siguen necesariamente las mismas reglas de formación de costes que el resto de empresas; su política de internalización de costes y riesgos se aleja notablemente de aquellas otras unidades donde la propiedad privada es su ori-



gen y razón de ser. Criterios de retribuciones por el trabajo aportado, asunción del riesgo de mantenimiento de la unidad económica en situación de alto riesgo de supervivencia, cuando no la internalización del coste que supone reflotar empresas en crisis, fenómenos todos ellos ampliamente generalizados en la actualidad, además de otros argumentos igualmente poderosos pero de un tratamiento más general, como son los que centran la cuestión en la formación de precios y excedentes con estructuras oligopolíticas (SYLOS LABINA, 1964), argumentan a favor de la tesis de que la influencia política en costes y precios de un estatus fiscal para las CTA del coste que se propone a partir de considerar cumplidas estas condiciones necesarias para que tal propuesta se inserte en un modelo consistente con los principios de la equidad y la eficiencia buscadas.

Tal y como hemos tenido ocasión de discutir en el seno de la Comisión Fiscal constituida por la FVCTA, el salir del impasse marcado por las reglas de transitoriedad del régimen fiscal de las CTA obliga a proponer un nuevo diseño estatutario (PONS y MONZÓN, 1986), y para ello el marco de referencia conceptual se asienta en ejes de coordenadas informantes del contenido del mismo:

- El Estatuto de garantizar una tributación nula para el conjunto de impuestos, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas o de las Corporaciones Locales, como primer referente.
- Además se introducen dos dimensiones esencialmente novedosas: por un lado, una tributación negativa en el Impuesto sobre Sociedades, que se produce al admitir como límites a la deducción por creación de empleo y deducción por inversiones de carácter general la base imponible generada y no la cuota líquida resultante de aplicar previamente las bonificaciones y la deducción por doble imposición, y por otro, la exención plena en el Impuesto sobre el Valor Añadido; y
- La incorporación a la categoría de impuesto directo sobre la CTA de las cuotas patronales de la Seguridad Social, con tratamiento exento.

Este diseño presentado (COMISIÓN FVCTA, 1986) se cierra con la excepción de considerar la tributación de los impuestos especiales y aduaneros en régimen de tributación común.

Es evidente, e inmediatamente aceptado por nosotros, que lo planteado se sale de los cánones conocidos y practicados

en la experiencia tributaria española, y por lo que sabemos en la internacional; asimismo, introduce una cierta contracorriente, no sólo en lo que han sido principios del legislador fiscal y de la Administración Hacendística, sino también en las recientes propuestas de reforma tributaria que, desde el otro lado del Atlántico, tan fuertemente están penetrando entre hacendistas y políticos de nuestro país. Asimismo, tampoco resulta fácil encontrar apoyaturas reconfortantes o que avalen el que lo dicho hasta ahora no por heterodoxo resulte inadecuado o poco convincente, en aras de planteamientos racionales consistentes en su entramado interno. Todo ello justifica la necesidad de profundizar sobre la cuestión; por nuestra parte, estamos en ello, y tal como vienen a demostrar estas Jornadas sobre Fiscalidad de las Cooperativas de Trabajo Asociado, esperamos que el fenómeno sea un punto de partida en un campo que promete tantos frutos teóricos como resultados prácticos de la mayor importancia.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- VICENT CHULIÁ, F. (1985): «La Legislación Cooperativa Autonómica. Perspectiva Valenciana». *Revista Jurídica de Catalunya*, n.º 2.
- SURREY, Stanley S., y McDANIEL, Paul R. (1985); *Tax Expenditures*, Harvard University Press. Para el caso español pueden consultarse, entre otros, los trabajos de F. J. BRANA, siendo el último el presentado como Comunicación al Seminario «Opciones Fiscales de los 80». Universidad Internacional Menéndez Pelayo, julio 1986.
- QUESADA IBÁÑEZ, T. (1986): «Las políticas de beneficios fiscales y la asignación óptima de recursos en una economía de mercado». Comunicación presentada a las *Jornadas sobre Fiscalidad de las Cooperativas*, FVCTA, Valencia, 11-12 diciembre 1986.
- MUSGRAVE, Richard A., y MUSGRAVE PEGGY, B. (1980): *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Book Company. Existe traducción por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981. Esta cita de «manual» ha sido elegida como referencia del

grado de consenso respecto de las políticas de beneficios fiscales entre los hacendistas.

FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, F. (1977): «Exposición ante la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados del Proyecto de Ley sobre medidas urgentes de reforma fiscal», 9 de agosto de 1977. *Diario de Sesiones* del Congreso de los Diputados, año 1977, n.º 6.

FUENTES QUINTANA, E. (1986): «Opciones fiscales de los años 80», *Papeles de Economía*, n.º 27, Madrid, 1986.

DE LUIS ESTEBAN, J. M. (1977): *Las Sociedades Cooperativas y su Régimen Tributario*, Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. Este autor ha producido un pequeño manual (1981) publicado por el INFOC, Ministerio de Trabajo, Sanidad y SS. SS., con el título *Régimen Fiscal de las Sociedades Cooperativas*, que si bien tiene un carácter eminentemente divulgador incorpora la Orden Ministerial de 14 de febrero de 1980. Por otro lado, goza de interés analizar la propuesta de Estatuto Fiscal, en nuestra opinión encuadrada en la que hemos llamado primera posición que realiza en HPE n.º 93 (1985) con el título *Presente y futuro de la Fiscalidad de las Cooperativas*.

DEL ARCO, J. L. (1969): *Régimen Fiscal de las Cooperativas*. Gráficas Nilo, Madrid.

SYLOS LABINI, P. (1964): *Oligopolio e progresso tecnico*. Giulliu e Inaudi Editore, S. p. A., Torino.

AMORÓS RICA, N. (1969): «La nueva redacción o ajuste del Estatuto Fiscal de las Cooperativas». *Economía Financiera*, n.º 30, Madrid.