



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y  
Cooperativa, nº extraordinario, octubre 1987, pp. 113-128

# La revisión del régimen fiscal de cooperativas vigente

Carmen Botella Garcia-Lastra

Inspectora de Finanzas del Estado, Coordinadora de tributos especiales del  
Ministerio de Economía y Hacienda

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

ISSN: 0213-8093. © 1987 CIRIEC-España

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

# LA REVISIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE COOPERATIVAS VIGENTE

CARMEN BOTELLA GARCIA-LASTRA

Inspectora de Finanzas del Estado, Coordinadora de Tributos Especiales  
del Ministerio de Economía y Hacienda

- Planteamiento
- Distinción entre cooperativas fiscalmente protegidas  
y no protegidas
- Enumeración y condiciones que deben reunir las  
cooperativas protegidas
- Beneficios reconocidos a las cooperativas fiscal-  
mente protegidas
- Reglas particulares aplicables a todas las coopera-  
tivas en el Impuesto sobre Sociedades
- Principios básicos que deben presidir la elaboración  
de un nuevo régimen fiscal de las cooperativas
- Conclusiones

## PLANTEAMIENTO

Cualquier proyección de futuro sobre la fiscalidad de las Cooperativas debe partir de un examen y análisis de la evolución de esta materia, que permita poner de relieve los aspectos necesitados de más urgente reforma y las líneas principales por las que esta situación deba discurrir.

Como es bien sabido, el vigente régimen fiscal de las Cooperativas se encuentra recogido en el Estatuto de 9 de mayo de 1969, que, por imperativo de la reforma llevada a cabo por la Ley de 11 de junio de 1964, adaptó y actualizó el anterior Estatuto del año 1954.

Dicha norma, aunque mantiene parcialmente su vigencia, como ha señalado la Orden de 14 de febrero de 1980, ha sufrido importantes modificaciones, como consecuencia de la reforma tributaria iniciada con la Ley de Medidas Fiscales Urgentes, de 14 de noviembre de 1977, a las que posteriormente haremos referencia.

Por su parte, la Disposición Transitoria quinta de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, fijaba al Gobierno el plazo de un año (hasta 31 de diciembre de 1979) para remitir a las Cortes un Proyecto de Ley sobre Régimen Fiscal, plazo incumplido por razones de lógica legislativa, ya que por las mismas fechas se había remitido un Proyecto de Ley sobre Régimen General de las Cooperativas en el que se preveía un nuevo plazo de seis meses a partir de su publicación.

Los avatares de los sucesivos proyectos legales, que han ido dando nuevos plazos para la presentación del mencionado proyecto, han motivado que la misma no haya tenido lugar, a la espera de ver cristalizada la evolución existente en esta materia, de suerte que la nueva Ley se encuentre perfectamente adaptada a la situación básica que regula, sin necesidad de introducir nuevos cambios ante los grandes costes que toda modificación legislativa conlleva.

## **DISTINCIÓN ENTRE COOPERATIVAS FISCALMENTE FISCALMENTE PROTEGIDAS Y NO PROTEGIDAS. RAZONES DE LA PROTECCIÓN**

A efectos tributarios, el Estatuto clasifica a las Cooperativas en dos grupos: Cooperativas protegidas y no protegidas.

La razón de esta diferenciación queda explícita en el preámbulo de dicha norma, donde se señala que en la misma se resuelven los dos órdenes de cuestiones que plantea la consideración fiscal de las Entidades Cooperativas.

«En principio —se dice—, las Cooperativas están sometidas al Derecho Fiscal común, si bien resulta obligado tener en cuenta, por exigencias de la técnica tributaria, las especiales características de dichas entidades, tanto en su organización como en su funcionamiento.

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

El legislador, a la hora de determinar el alcance de la protección, marcó dos grandes líneas:

— Proteger aquellas actividades que demuestren una débil capacidad económica.

— Exigir, en toda su pureza, el principio mutualista (requisito éste ya exigido por la propia legislación cooperativa).

## **ENUMERACIÓN Y CONDICIONES QUE DEBEN REUNIR LAS COOPERATIVAS PROTEGIDAS**

En el actual régimen fiscal de Cooperativas, la enumeración de las Cooperativas fiscalmente protegidas tiene un carácter taxativo; solamente reúnen esta condición aquellas entidades mencionadas en el artículo 6.º del Estatuto y que no incidan en las causas de pérdida previstas en los artículos 7.º, 8.º y 9.º del mismo. Así ha venido a reiterarlo, claramente, la norma I, apartado 1.º, de la Orden de 14 de febrero de 1980 citada.

Veamos, pues, brevemente qué requisitos se exigen a las Cooperativas para ser fiscalmente protegidas, tanto desde el punto de vista positivo como negativo —obligaciones de no hacer— y a qué categorías de estas entidades se refiere la protección:

### **COOPERATIVAS DEL CAMPO**

a) Que asocien para los fines propios de la entidad a agricultores o ganaderos que dentro del contorno geográfico a que se extienda estatutariamente la actividad social, cultiven o explo-

ten fincas, agrícolas o ganaderas, cuya riqueza imponible no exceda de 125.000 pesetas.

La Disposición Adicional séptima de la Ley 5/1983, de 29 de junio, ha elevado dicho límite a 300.000 pesetas, señalando, además, que las leyes de presupuestos podrán modificar, con efectos durante el período de aplicación de las mismas, dicha cifra.

b) Que no adquieran materias o productos pertenecientes a personas extrañas a la Cooperativa para cederlos a terceros, con o sin transformación, salvo en los supuestos excepcionales admitidos por la Ley de Cooperación y su Reglamento.

Vemos, pues, que el Estatuto no hace en este punto sino reafirmar el criterio sustantivo.

c) Que no sometan los productos agrícolas o ganaderos aportados por los socios a ningún proceso industrial.

### **COOPERATIVAS DEL MAR**

a) Que estén integradas por armadores de pesca de bajura o por gentes del mar, definiéndose en la propia norma —artículo 6.º, b)— qué se entiende por unos y otros.

b) Que no realicen operaciones que impliquen la industrialización del pescado, salvo la salazón o congelación efectuada en el propio barco capturador.

c) Que no adquieran ni trafiquen en productos de la pesca personas no asociadas.

### **COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN INDUSTRIAL**

a) Los socios han de ser trabajadores preponderantemente manuales, admitiéndose, excepcionalmente, la concurrencia de socios que desempeñen funciones administrativas o que exijan título de grado medio o superior, siempre que su número no exceda del 10% del total de los cooperativistas.

b) No pueden emplear trabajadores asalariados, salvo que desempeñen una labor administrativa o técnica y su número no exceda del 5% del total de asociados.

c) Que las percepciones de los asociados no excedan del 200% de las retribuciones usuales normales según zona y actividad.

### **COOPERATIVAS DE ARTESANÍA**

a) Han de estar constituidas por pequeños artesanos, señalando el artículo 6.º, d), qué se entiende por tales.

b) Han de estar auxiliados, únicamente, por familiares que vivan bajo el mismo techo y a lo más por cinco asalariados extraños.

### **COOPERATIVAS DE CONSUMO**

a) Han de estar formadas por trabajadores, empleados y funcionarios.

b) Su objeto debe ser procurar artículos alimenticios, de uso y vestido corrientes, o procurar el transporte colectivo desde sus domicilios a los puntos de trabajo del personal trabajador.

c) No pueden vender o prestar servicios a personas no asociadas, salvo en los casos permitidos por la Ley.

### **COOPERATIVAS DE ESTUDIANTES Y ESCOLARES**

Tienen por finalidad procurar a sus socios libros, material escolar, artículos de uso y consumo corrientes, o el transporte colectivo desde sus domicilios a los centros docentes.

### **COOPERATIVAS DE VIVIENDAS**

a) Han de tener por único objeto la construcción de viviendas de carácter económico para uso exclusivo de los cooperativistas y sus familias.

b) No pueden transferir por actos ínter vivos a no socios, antes de cinco años, las viviendas construidas.

### **COOPERATIVAS DE CRÉDITO**

a) Se constituyen para el servicio financiero de las clases de Cooperativas antes mencionadas y de sus Uniones.

b) Deben cumplir las normas citadas por el Ministerio de Hacienda sobre actuación, control e inspección.

c) No pueden realizar operaciones activas con terceras personas.

d) No pueden abonar a sus impositores intereses que excedan de los máximos determinados con carácter general.

Además, y con carácter general para todas las Cooperativas antes mencionadas, se les exige para ser calificadas como protegidas, según el artículo 7 del Estatuto:

— Que las percepciones de los socios sean proporcionales a los suministros, entregas de productos, servicios o actividades realizadas por el socio con su Cooperativa.

— Que las operaciones sociales no sean financiadas, en concepto de socio capitalista, por personas naturales o jurídicas extrañas a la Cooperativa, mediante aportaciones o entrega de instalaciones, cesión de negocios o ayuda económica de cualquier clase.

Finalmente, en cuanto a las Uniones Nacionales y Territoriales de Cooperativas, mencionadas en el artículo 10 del Estatuto, pasan a denominarse Cooperativas de segundo o ulterior grado, en virtud del Real Decreto 1855/1978, de 29 de junio, y disfrutan de los beneficios de las Cooperativas fiscalmente protegidas. En el supuesto de que realicen operaciones por cuenta de Cooperativas protegidas y no protegidas, la bonificación en el Impuesto sobre Sociedades sólo alcanzará a la parte proporcional correspondiente a las operaciones realizadas con aquéllas.

## **BENEFICIOS RECONOCIDOS A LAS COOPERATIVAS FISCALMENTE PROTEGIDAS**

1) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

El artículo 37, l, b), 12, de la Ley 32/1980, de 21 de junio —modificando parcialmente lo establecido en el artículo 11 del Estatuto—, declara exentas «la constitución, aumento de capital y fusión de las Cooperativas fiscalmente protegidas con arreglo a su legislación específica y la adquisición por éstas de bienes y derechos que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines».

Nada más subrayar, en este punto, que a pesar de la amplia formulación de la exención contenida en el segundo párrafo, para «la adquisición de bienes y derechos», el campo de aplicación se ha visto sensiblemente reducido, en virtud de la reforma operada en la imposición indirecta, que ha dejado este impuesto circunscrito, exclusivamente, al campo de las transacciones ocasionales entre particulares no empresarios o profesionales.

2) Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas:

Como es bien sabido, las Cooperativas han venido disfrutando hasta el 31 de diciembre de 1985 de exención por las ventas, transmisiones o entregas que celebren las Cooperativas protegidas, entre sí o con sus miembros.

A partir de la entrada en vigor del IVA, las Cooperativas no disfrutaban de ninguna especialidad en este impuesto, siendo únicamente de destacar aquí la asimilación de los servicios prestados por los socios de trabajo de las Cooperativas al trabajo dependiente, al efecto de establecer su no sujeción a este impuesto (artículo 5.º, 4, Ley 30/1985, de 2 de agosto).

### 3) Licencia Fiscal:

Las Cooperativas fiscalmente protegidas disfrutaban de una bonificación del 95% sobre la cuota y recargos de este tributo local.

### 4) Impuesto sobre Sociedades:

En este Impuesto todas las Cooperativas (aunque no sean fiscalmente protegidas) disfrutaban de un tipo reducido de gravamen.

- Del 26% para las Cooperativas de Crédito.
- Del 18% para las restantes Cooperativas.

Además, las Cooperativas fiscalmente protegidas disfrutaban de una bonificación del 50% (que ha venido a sustituir a la anterior exención de diez años) sobre la cuota resultante de los rendimientos propios de la explotación económica de la Cooperativa, siendo de destacar que no alcanza a los rendimientos derivados de los elementos patrimoniales no afectos, ni de los incrementos de patrimonio u otras fuentes de renta.

5) Por último, recordar, pues nos interesa a los efectos de poner de relieve las profundas modificaciones operadas en el Estatuto, que las Cooperativas disfrutaban de exención en el extinguido Impuesto sobre las Rentas de Capital, exención que alcanzaba a los retornos, a los intereses de los préstamos sociales y a los intereses abonados por las Cooperativas de Crédito y las Secciones a sus impositores, si bien esta última exención había desaparecido ya en 1975.

Resumiendo todo lo hasta aquí expuesto, podemos apuntar que, salvo en lo relativo al tipo especial de gravamen, única mejora operada en este régimen de Cooperativas, con relación al Estatuto, en los restantes beneficios ha ido perdiendo importancia, manteniéndose por el contrario inalterados los requisitos exigidos para disfrutar de la protección.



## **REGLAS PARTICULARES APLICABLES A TODAS LAS COOPERATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

1) Valoración de las operaciones realizadas por las Cooperativas con sus socios a efectos de la determinación de la base imponible:

Su determinación se encuentra recogida en el artículo 16 de la Ley 61/1978, apartados 6 y 7.

La regla general contenida en el apartado 6) es la valoración a precio de mercado, noción ésta definida a efectos tributarios en el número 2.º del apartado II de la Orden de 14 de febrero de 1980.

No obstante, el apartado 7 del artículo 16 de la Ley en las Cooperativas de Consumo y, en general, en aquellas cuya finalidad consista en la realización de prestaciones o suministros para sus socios, se estimará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubieran realizado.

2) Son gastos deducibles específicos de las Cooperativas las cantidades que éstas inviertan efectivamente para el cumplimiento de los fines del F. E. O. S., hasta el límite del 10% de los excedentes netos de cada ejercicio, incrementado, en su caso, por el importe de los resultados positivos que se obtengan de las operaciones de carácter extraordinario de la Cooperativa con terceros.

3) Gastos no deducibles específicos:

a) Las cantidades distribuidas entre los cooperativistas a cuenta de sus beneficios y el exceso de valor asignado en cuentas a sus suministros o prestaciones sobre su valor corriente (artículo 14, c), Ley 61/1978).

b) Los intereses de las aportaciones de los socios al capital social; cuestión ésta que si bien no ha sido recogida en la Orden de 14 de febrero de 1980, se ha fundamentado por la Administración en lo dispuesto en el artículo 14, a), de la Ley 61/1978, que declara no deducible toda partida destinada a retribuir al capital social, cualquiera que sea la forma que adopte.

Es de destacar, sin embargo, la peculiaridad que en tanto en cuanto dichas aportaciones retribuidas de los socios no se incorporasen al capital social, y revistiesen la forma de presta-

mos, podrían ser sus intereses considerados como gasto fiscalmente deducible.

4) El régimen de transparencia fiscal:

Su específica regulación para las Cooperativas aparece contemplada, expresamente, en el apartado V de la citada Orden Ministerial de 14 de febrero de 1980.

Tras la reforma operada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desaparece el régimen voluntario de transparencia, concedido como opcional en los artículos 12 de la Ley 44/1978 y 19 de la Ley 61/1978.

El artículo 19, tras la citada modificación legal, queda redactado en los siguientes términos:

«Uno. Se imputarán, en todo caso, a los socios y se integrarán en su correspondiente base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o, en su caso, en el de Sociedades, las bases imponibles positivas obtenidas por las Sociedades a que se refiere el apartado dos del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aun cuando no medie distribución de resultados.

Dos. La base imponible imputable a los socios será la que resulte de las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible.

Las bases imponibles negativas no serán objeto de imputación directa, pudiéndose compensar con bases imponibles positivas obtenidas por la Sociedad transparente en los cinco años siguientes.

Tres. Podrán optar por el régimen establecido en el número uno anterior las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y las Sociedades Cooperativas fiscalmente protegidas, con los trámites, requisitos y condiciones que añade la legislación especial.

Cuatro. Las entidades a que se refiere este precepto accederán a los beneficios fiscales que puedan reconocerse a las demás Sociedades.

Las deducciones y bonificaciones aplicables sobre determinadas rentas o en razón de inversiones serán imputables a los socios. Éstos integrarán las bases del incentivo en sus correspondientes esquemas liquidatorios, minorando, en su caso, la pertinente cuota según las normas específicas del impuesto que grave la renta de cada socio, persona física o jurídica.

Cinco. Las entidades en régimen de transparencia fiscal no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.»

Como puede observarse, la redacción de esta norma motiva una profunda reflexión. En efecto, la facultad que el apartado tres confiere a las Cooperativas fiscalmente protegidas de optar por el régimen establecido en el apartado uno tiene un gran alcance y, en una interpretación estricta, vendría a significar que el régimen de transparencia ha quedado definido en dicha norma, y que, por tanto, sólo cabe imputar a los socios bases imponibles positivas, no pudiendo las bases imponibles negativas ser objeto de imputación directa, aunque, no obstante, pueden ser compensadas con las bases imponibles positivas obtenidas por la Sociedad en los cinco ejercicios siguientes.

Evidentemente, este mecanismo debe ser corregido en la próxima reforma de la legislación cooperativa, dado que al haber perdido, en la actualidad, el régimen de transparencia su carácter de beneficio y mantenerse, en cierta forma, como una cautela para aquellas entidades que, previsiblemente, pudieran procurar un remansamiento de reservas sociales a tipos de gravamen inferiores a los de los verdaderos perceptores, no pueden sostenerse los mismos argumentos respecto de unas entidades que, al ser protegidas fiscalmente, son, por definición, beneficiosas para la economía nacional; sin embargo, todo lo expuesto apunta a una única idea: el régimen de transparencia persigue fundamentalmente la neutralidad impositiva, es decir, que la actuación en forma societaria no suponga un doble gravamen sobre una misma renta, primero, sobre la entidad, después, sobre el socio, al percibir dicha renta.

Por ello, en el supuesto de Sociedades que generen pérdidas, el referido doble gravamen no se produce y la presentación de una única declaración facilita la liquidación, por lo que la elección por este procedimiento deberá partir de una previsión cuidadosa de los resultados de los próximos ejercicios. Ello no significa, sin embargo, que, aun en el supuesto de obtener bases imponibles negativas, las deducciones y bonificaciones aplicables sobre determinadas inversiones no puedan ser imputadas a los socios, en el porcentaje correspondiente, según establece el artículo 382 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Hay que advertir que la imputación de los resultados correspondientes debe hacerse, como es lógico, aplicando las reglas

del retorno, aunque el resultado no haya sido distribuido, pues otra cosa iría en contra de los principios cooperativos.

Para finalizar estos comentarios sobre el régimen de transparencia aplicado a las Cooperativas, hay que indicar que, según nuestras noticias, no ha tenido una gran difusión entre las Entidades Cooperativas; la razón de ese proceder hay que encontrarla, a mi juicio, en que en el Impuesto de Sociedades, el tipo de gravamen efectivo aplicado a las Cooperativas protegidas del nueve por ciento resulta muy favorable; si a esto añadimos el juego de las deducciones aplicables en este impuesto, puede dar como resultado una tributación prácticamente nula, obteniendo un efecto similar al del régimen de transparencia.

No obstante, conviene advertir que, con las profundas reformas operadas en las distintas leyes cooperativas ya adoptadas, que permiten realizar operaciones con terceros no socios hasta un 40% del total, debiendo destinar al Fondo de Reserva Obligatorio la totalidad de los resultados obtenidos en las mismas, este aspecto concreto debe ser revisado en relación a su primitiva formulación en la Orden de 14 de febrero de 1980, pues otra cosa conllevaría a la exención de las mismas, produciéndose una discriminación en contra de las operaciones realizadas por los propios socios.

Así pues, y aunque el régimen de transparencia fiscal se perfila como una de las alternativas posibles que permitan lograr una adecuada neutralidad impositiva, es lo cierto que será difícil regularlo con los esquemas actuales —sujeción impositiva sin tributación efectiva por traslado a los socios— y que, en alguna forma, y aun teniendo en cuenta el carácter de irreparables de tales fondos, deba existir una cierta imposición sobre los mismos.

## **PRINCIPIOS BÁSICOS QUE DEBEN PRESIDIR LA ELABORACIÓN DE UN NUEVO RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS**

1.º Consideración de que toda Cooperativa, por el mero hecho de serlo, tiene derecho a una cierta protección fiscal.

Este principio arranca del artículo 129,2 de la Constitución; considera que la política fiscal es uno de los principales instrumentos de una política económica de fomento, y supone, en

definitiva, el atribuir a todas las Cooperativas regularmente constituidas unos beneficios tributarios determinados que denominaremos «primer nivel de protección».

2.º El fomento y, en última instancia, la protección fiscal deben otorgarse a la entidad asociativa constituida bajo la forma legal de Cooperativas; por ello, los beneficios tributarios deben tener como destinatario —técnicamente, como sujeto pasivo— a la propia Cooperativa y no a sus socios que, en su calidad de personas físicas o jurídicas, deben recibir el mismo trato que los socios de cualquier otra entidad asociativa.

Los beneficios deben atender, por tanto, a la forma jurídica asociativa —en el sentido de que ésta no se identifica, sustancialmente, con las personas de sus socios—, y no a otros parámetros, como puedan ser el aumento de la explotación económica o del consumo, aunque, preciso es reconocerlo, el incentivo a estos factores supone un estímulo a la constitución de estas formas asociativas.

3.º No obstante lo expuesto en el apartado 1.º, determinadas Cooperativas, por la índole de sus actividades y por su carácter económico-social, son merecedoras de una protección adicional a la allí descrita. Es por lo que lo denominamos «segundo nivel de protección».

4.º Tanto en el primero como en el segundo nivel de protección, se precisa definir a las entidades beneficiarias, formulando unos ciertos requisitos que permitan determinar la ubicación exacta de la Sociedad a efectos de su tratamiento tributario.

5.º Es preciso tener en cuenta que en esta materia inciden tanto las legislaciones autonómicas como la general del Estado, ya que determinadas Comunidades Autónomas tienen asumidas competencias legislativas propias; otras, competencias de desarrollo, y, finalmente, algunas, de ejecución.

Hay que coordinar, pues, leyes distintas con una regulación fiscal unitaria.

6.º La forma de lograr la coordinación así descrita reside en la formulación de los niveles de protección de forma autónoma, desvinculándolos de las formulaciones sobre puntos concretos contenidas tanto en la legislación general como en las autonómicas, de tal suerte que cualquier entidad, con independencia de cuál sea su legislación básica, pueda disfrutar, en los casos legales, de la protección fiscal, sin que ello colisione con ninguna de las exigencias de su legislación propia.

7.º También existe el convencimiento de que entre las propias Cooperativas son las de Trabajo Asociado las merecedoras de una mayor protección, ya que inciden en lo dispuesto en el párrafo primero, como en el segundo, del artículo 129,2 de la Constitución, puesto que constituyen un medio para facilitar el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción, así como un instrumento eficaz en la lucha contra el paro y la crisis económica. Estos principios son aceptados en todos los países de la CEE.

8.º Frente al tradicional criterio sostenido en nuestra legislación de considerar las actividades industriales (procesos de transformación) como expresivas de una mayor capacidad contributiva —de ahí que sólo reciban protección aquellas entidades que realicen procesos de transformación puramente primarios o manuales—, hoy no podemos olvidar que es el sector industrial, en general, uno de los más afectados por la crisis y que, por tanto, tales razonamientos han quedado superados.

Como puede verse, no se trata de una mera adaptación del antiguo régimen, ya que la introducción de la técnica de los dos niveles de protección, así como la de la atribución de una protección mínima básica a toda Cooperativa por el hecho de serlo, contiene fuertes dosis de innovación.

A lo largo de las «Jornadas sobre Fiscalidad» recientemente celebradas, se ha hablado de establecer, o fijar, unos ciertos controles y requisitos para que las Cooperativas puedan acceder a este régimen de protección y, por otra parte, se ha pensado en la posibilidad de que la fijación de los mismos quedase circunscrita al marco de las leyes autonómicas aplicables. No podemos, sin embargo, olvidar dos cosas:

1.º) La unicidad de la legislación tributaria y la imposibilidad de originar discriminaciones fiscales por razón del territorio, como sucedería si, existiendo los mismos beneficios, cada Comunidad Autónoma regulase de forma diferente los conceptos sustantivos básicos. De ahí que, como también se ha indicado, las primeras leyes aprobadas se hayan quedado atrás en relación con las más modernas, como sucede con la Ley del País Vasco en relación con las operaciones con no socios.

Se trata, por ello, de definir unos caracteres sustantivos básicos que deben permitir que cualquier Cooperativa regularmente constituida, cualquiera que sea su legislación sustantiva, pueda disfrutar de unos beneficios inherentes al estímulo de esa forma social.

2.º) De otra parte, debe existir un cierto paralelismo, o proporcionalidad, entre los requisitos exigidos y el «quantum» de los beneficios a disfrutar.

Dentro de este orden de cosas, una política fiscal incentivadora puede coexistir con una política de apoyo financiero, vía subvenciones o préstamos a bajo interés, como sucede actualmente; donde, sin embargo, no deben encontrarse subvenciones encubiertas es en el régimen tributario, ya que las subvenciones deben consignarse en los Presupuestos Generales del Estado, con expresa identificación de los destinatarios, y no en una partida genérica.

Desde un punto de vista técnico, mi opinión es que la protección que, al amparo del citado artículo 129 de la Constitución, debe conceder el legislador fiscal a las Cooperativas no es indiscriminada. Debe circunscribirse, exclusivamente, al área de aquellos tributos que propicien la creación de entidades de esta naturaleza y fomenten las ya existentes, respetando al máximo el principio de capacidad contributiva contenido en el artículo 31 de la Constitución.

En esta línea, la concesión de exenciones, y más aún de subvenciones, vía la admisión de bases imponibles negativas, a entidades que, razonablemente, manifiesten esa capacidad, puede entrañar una contradicción en sí misma.

Por otra parte, el reconocimiento de exenciones en el IVA, e incluso la admisión de tipos cero, es algo que se escapa, en cierto modo, de las manos del legislador español, al tratarse de una materia en la que, precisamente, el grado de armonización alcanzado en la CEE es más notable. No podemos olvidar que la aportación en concepto de IVA constituye el principal soporte del presupuesto comunitario, y que, por otra parte, la consecución del anhelado «Mercado interior europeo» para 1992 hace que el principio de la libre circulación de mercancías en países con una imposición indirecta semejante adquiera el carácter de auténtica necesidad. De ahí que se halle en avanzado grado de elaboración la articulación de una directiva sobre «Stard-Still» en los tipos de gravamen del IVA, de tal suerte que los Estados se comprometan a no modificar sus tipos de gravamen al objeto de no dificultar la adopción de acuerdos.

Tampoco podemos olvidar, por otra parte, la reciente aprobación de la Ley del IVA, cuyo preámbulo, expresamente, contempla, con carácter general, estas cuestiones que alteran, evidentemente, la neutralidad del impuesto.

## CONCLUSIONES

Para finalizar estas líneas y, a modo de resumen de todo lo expuesto, podríamos sintetizar los principios básicos que deben presidir la nueva regulación en la siguiente forma:

1.º Definición de la noción de «Cooperativa fiscalmente protegida», definiendo adecuadamente los requisitos de los antes llamados primero y segundo niveles de protección. En este último, la protección a aquellas Cooperativas más cohesionadas en las que domine el principio de servicio exclusivo a los socios, o principio mutual, aparece como una de las notas de mayor objetividad.

2.º Agrupación de los beneficios en torno a un núcleo común: protección a la forma social, y no a la explotación económica. No podemos olvidar aquí las limitaciones derivadas de los artículos 85 y siguientes y 92 y siguientes del Tratado de la CEE.

3.º Potenciación de la fórmula de transparencia fiscal, subsanando las insuficiencias existentes en la Ley 48/1985, de suerte que sea una auténtica medida de fomento.

4.º Reconocimiento de las peculiaridades inherentes al propio régimen sustantivo de las Cooperativas que posibilite un idéntico trato al de las restantes entidades en el tráfico mercantil.

5.º Finalmente, y en línea con lo anterior, especial atención a las Cooperativas de Trabajo Asociado y al carácter de trabajadores de sus socios, que se pondrá de manifiesto en los siguientes aspectos de carácter técnico:

a) Definición legal clara de la aplicación de la deducción por creación de empleo en el supuesto de admisión de nuevos socios.

b) Desgravación al socio, por su adquisición de participaciones en la Cooperativa para la cual trabaja.

c) Deducción en la base imponible de la entidad de la contribución a los fondos sociales de participación de los asalariados y socios trabajadores.

d) Consideración como gasto fiscalmente deducible de las cuotas de la Seguridad Social satisfechas por la Cooperativa por cuenta del socio.



En suma, si el socio trabajador de la Cooperativa de Trabajo Asociado es asimilado, a efectos fiscales, a los trabajadores por cuenta ajena al objeto de poder beneficiarse de las medidas establecidas de estímulo al empleo, se habrá conseguido un paso importante en la adecuación del régimen fiscal de las Cooperativas de Trabajo Asociado, sin necesidad de distorsionar el mercado ni de atentar contra el principio rector de nuestro sistema tributario, «la capacidad contributiva».