

nº 23
octubre 1996

**FISCALIDAD
Y ECONOMIA
SOCIAL**



**,REVISTA CUATRIMESTRAL DEL
CENTRO DE INVESTIGACIÓN
E INFORMACIÓN SOBRE LA
ECONOMÍA PÚBLICA, SOCIAL Y COOPERATIVA**

DIRECTOR

José Luis MONZON CAMPOS, *Universitat de València*

DIRECTORES ASOCIADOS

José BAREA TEJEIRO, *Universidad Autónoma de Madrid*

Juan Fco. JULIA IGUAL, *Universidad Politécnica de Valencia*

CONSEJO DE REDACCIÓN

Baleren BAKAIKOA AZURMENDI, *Universidad del País Vasco*
Carlos GARCIA-GUTIÉRREZ, *Universidad Complutense de Madrid*
Celestino GARCIA MARCOS, *INFES*
Alfonso Carlos MORALES GUTIÉRREZ, *Universidad de Córdoba*

Leopoldo PONS ALBENTOSA, *Inspector de Finanzas del Estado*
Ricardo SERVER IZQUIERDO, *Universidad Politécnica de Valencia*
Juan Antonio TOMAS CARPI, *Universitat de València*
Isabel VIDAL MARTINEZ, *Universidad de Barcelona*

CONSEJO ASESOR

Enrique BALLESTEROS (Universidad Politécnica de Madrid)
Primitivo BORJABAD (Universitat de Lleida)
Vicente CABALLER (Universidad Politécnica de Valencia)
Manuel CARRASCO (Universidad de Huelva)
Joaquín DOMINGO (Universidad de Córdoba)
Gemma FAJARDO (Universitat de València)
Gustavo LEJARRIAGA (Universidad Complutense de Madrid)
Antonio MARTIN (Universidad de Jaén)

Alejandro MARTINEZ (Universidad de Deusto)
Ricardo PALOMO (C.E.U. San Pablo de Madrid)
Juan DEL PINO (Universidad de Málaga)
Marco A. RODRIGO (Universidad del País Vasco)
Antonia SAJARDO (Universitat de València)
Juan J. SANZ (Universidad Politécnica de Madrid)
José VALLÉS (Universidad de Sevilla)

Jaques DEFOURNY (Bélgica)
Benoit LEVESQUE (Canadá)
J.Y. MANOÁ (Francia)
Johanes MICHELSEN (Dinamarca)
Hans MÜNKNER (Alemania)
Charles ROCK (Estados Unidos)

Robert SCHEDIWIY (Austria)
Roger SPEAR (Reino Unido)
Bernard THIRY (Bélgica)
Claude VIENNEY (Francia)
Alberto ZEVI (Italia)

COORDINACIÓN EDITORIAL

Rafael CHAVES AVILA, *Universitat de València*

**SECRETARÍA DE REDACCIÓN, COORDINACIÓN
TÉCNICA Y MAQUETACIÓN**

Estrella IBAÑEZ CHOVER, *CIRIEC-España*

REDACCIÓN Y DISTRIBUCIÓN

Escuela Universitaria de Estudios Empresariales.
c/ Artes Gráficas, 13
46010 VALENCIA
Tel.: (96) 362 05 28
Fax: (96) 386 47 58

SUSCRIPCIONES

Mundi-Prensa Libros, S.A., c/ Castelló,37 28001 MADRID Tel.: (91) 431 32 22

IMPRESIÓN

GRÁFICAS PAPALLONA S.C.V., Avda. Barón de Cárcer, 48 - 9º B 46001 - VALENCIA Tel. 352 07 91

I.S.S.N.: 0213-8093

Depósito Legal: V-1342-1987

INDICE

Fiscalidad y economía social

Una panorámica del tratamiento fiscal a la economía social en España.

Antonia Sajardo..... **11**

El impuesto de sociedades y la fiscalidad de las cooperativas: reforma y continuidad. José Manuel de Luis Esteban

33

La fiscalidad de las cooperativas en el marco de la Unión Europea.

Referencia especial al caso español. Juan Fco. Juliá y Ricardo J. Server

47

La sociedad cooperativa como forma de organización de empresas: las claves societarias de su tratamiento fiscal. José Ramón Salelles.....

71

Notas sobre fiscalidad local y economía social. Juan José López

93

Las fundaciones y la normativa del impuesto de Sociedades. Remigio Beneyto

105

La tributación en el IRPF de los socios de cooperativas y otras empresas de la economía social. Javier Sancho

121

La regulación del impuesto de Sociedades en la Comunidad Autónoma Vasca.

Efectos sobre las entidades de Economía Social. Marco-Antonio Rodrigo

135

Las secciones de crédito de las cooperativas. Especialidades y generalidades a los efectos de su tributación en el sistema

fiscal español. Ricardo Server y M^a del Mar Marín

149

Otras contribuciones

Estados Unidos. Los límites de la economía social (II).

Charles Rock y Mark Klinedinst **167**

Corrección de errores. Las cooperativas agrarias valencianas ante la modificación por la Ley 3/1995 de la Ley de Cooperativas. Repercusiones económico-cuantitativas en la distribución de retornos, autofinanciación y fiscalidad. Ricardo Server, José Galindo

y Fernando Polo **183**

Redacción de artículos-instrucciones para los autores **193**

Bibliografía **199**

Nota de Redacción: La revista no se hace responsable ni comparte necesariamente las opiniones expresadas por los autores de las colaboraciones que las formulan bajo su exclusiva responsabilidad.



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y
Cooperativa, nº 23, octubre 1996, pp. 11-32

Una panorámica del tratamiento fiscal a la economía social en España

Antonia Sajardo Moreno
Departamento de Economía Aplicada
Universitat de València

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa
ISSN: 0213-8093. © 1996 CIRIEC-España
www.ciriec.es www.uv.es/reciriec

Una panorámica del tratamiento fiscal a la economía social en España

Antonia Sajardo Moreno

Departamento de Economía Aplicada
Universitat de València

RESUMEN

Con independencia de condicionantes de tipo ideológico, resulta ampliamente aceptada la necesidad de instrumentar medidas de apoyo a aquellas organizaciones o sectores que demuestren su especial contribución al cumplimiento de objetivos socioeconómicamente relevantes. La economía social responde al anterior perfil, ocupando progresivamente un papel relevante, tanto en áreas económicas tradicionales (agroindustria, comercio, ...), como en nuevos espacios sociales (prestación de servicios sociales, inserción laboral de colectivos,...).

En este contexto, este trabajo, de un lado presenta argumentos de carácter teórico y empírico que justifican la existencia de un tratamiento fiscal diferenciado en el seno de la Economía Social, y de otro lado, analiza la magnitud de este beneficio fiscal, a través de un análisis transversal del sistema impositivo español.

RÉSUMÉ

Indépendamment des conditionnements du type idéologique, la nécessité d'encourager les organisations ou secteurs qui contribuent spécialement à l'obtention de buts socialement et économiquement remarquables est largement admise. L'économie sociale s'adapte à ce profil, et elle joue un rôle progressivement important dans les domaines traditionnels (industrie agricole, commerce...) comme dans les nouveaux espaces sociaux (prestation de services sociaux, intégration dans le marché de travail...).

Dans ce contexte, le travail expose des arguments théoriques et empiriques qui justifient l'existence d'un traitement fiscal différent pour l'Economie Sociale et il analyse l'importance de ce bénéfice fiscal à travers une analyse transversale du système fiscal espagnol.

ABSTRACT

Most people agree on the need to help entities and organizations which contribute to the achieving of important socio-economic objectives. Social Economy can be considered one of those entities which is gradually acquiring an important role in traditional economic areas (such as agroindustry and trade) and also in new social areas (such as social services and the insertion in the labour market of the socially excluded).

This article presents theoretical and practical data that justify the existence of a special fiscal status for Social Economy. Moreover; the dimensions of such fiscal benefits are analysed through a thorough analysis of the Spanish Tax System.

1.- Introducción

En un estado social y democrático de derecho con economía de mercado existe un consenso en reconocer que aquellas actividades u organizaciones que demuestren una especial capacidad para alcanzar fines social y económicamente relevantes deben ser objeto de medidas de apoyo por parte de los poderes públicos. Los instrumentos fiscales (también denominados por determinados autores instrumentos financieros ocultos)¹ se configuran como uno de los mecanismos más importantes con que cuenta el Sector Público para incentivar el desarrollo de los sectores y actividades económicos. La literatura económica y jurídica ha proporcionado argumentos, de variada naturaleza, y no menos controversias, para justificar la protección fiscal del sector de la Economía Social, así como que ésta se estructure de manera diferenciada en el seno del propio sector.

En este contexto este artículo cuenta con dos objetivos. En primer término elaborar argumentos de carácter teórico y empírico que justifiquen la existencia de un trato fiscal favorable y diferenciado tanto para la totalidad del sector como para los distintos subsectores que lo conforman: el subsector empresarial y el subsector de entidades sin ánimo de lucro². En segundo término, a través de un análisis transversal del sistema impositivo español, se estudia el nivel de los beneficios tributarios de que gozan las formas jurídicas típicas de cada subsector: las cooperativas y las sociedades laborales para el subsector empresarial y las fundaciones y las asociaciones para el subsector de entidades no lucratvas.

2.- Explicaciones de la protección fiscal a la Economía Social

Con independencia de los debates que puedan generarse respecto de su magnitud real, dado que este aspecto se encuentra gobernado por condicionantes ideológicos, se postula como ampliamente aceptado la necesidad del apoyo público a aquellas organizaciones y sectores que contribuyan al cumplimiento de objetivos socioeconómicamente relevantes. Dentro de esta lógica el estudio económico-funcional del sector de la Economía Social, tanto globalmente considerado como por sus diferentes componentes, responde perfectamente al anterior perfil.

La finalidad de la Economía Social es la de resolver problemas colectivos que ni el Sector Privado Lucrativo ni el Sector Público, bien por causas económicas, políticas, sociales o incluso éticas, pueden satisfacer. Entre estos problemas se encuentran los de oferta de bienes y servicios a

¹ Véanse, por ejemplo, los trabajos de Knapp & Kendall (1991), Sajardo (1996a), 6 & Kendall (1993).

² Para un análisis más detallado respecto de la definición y clasificación del sector de la Economía Social en España véase el trabajo de los profesores Barea & Monzón (1992).

determinados colectivos (tercera edad, familia,...), de creación y mantenimiento de la estabilidad en el empleo, de inserción sociolaboral de grupos especialmente desfavorecidos (disminuidos, marginados,...), de fomento de la calidad de vida, de vivienda, de educación, de sanidad, de defensa de los precios agrarios... Asimismo, dado que cuentan con una forma específica de distribución de los beneficios, donde se prima a las personas y al trabajo frente al capital, se configuran en si mismos como mecanismos de redistribución funcional de la renta, de potencial aplicación en el ámbito de las políticas de renta.

Asimismo, la Economía Social contribuye además a la consecución de objetivos de estabilización económica, al desarrollo local y regional, especialmente en el medio rural, y a una mejora significativa en la asignación de los recursos. Ciertos outputs socio-públicos (básicamente bienes cuasi-públicos y preferentes), a niveles sregionales de gobierno, son más eficientemente producidos por entidades de la Economía Social. En el ámbito agro-rural fomenta el desarrollo equilibrado y el crecimiento de las rentas agrarias, dado que las asociaciones agrarias (cooperativas agrarias y sociedades agrarias de transformación) constituyen agentes de primer orden para racionalizar la producción y distribución y para internalizar en estas zonas valores añadidos del proceso agroalimentario. En el medio laboral las empresas de trabajo asociado introducen automatismos de equilibrio que reducen las rigideces del mercado laboral, contribuyendo a las políticas de empleo y al crecimiento económico equilibrado y sostenido. En suma, la propia dinámica de la Economía Social integra en su acción objetivos de eficiencia económica y de bienestar social.

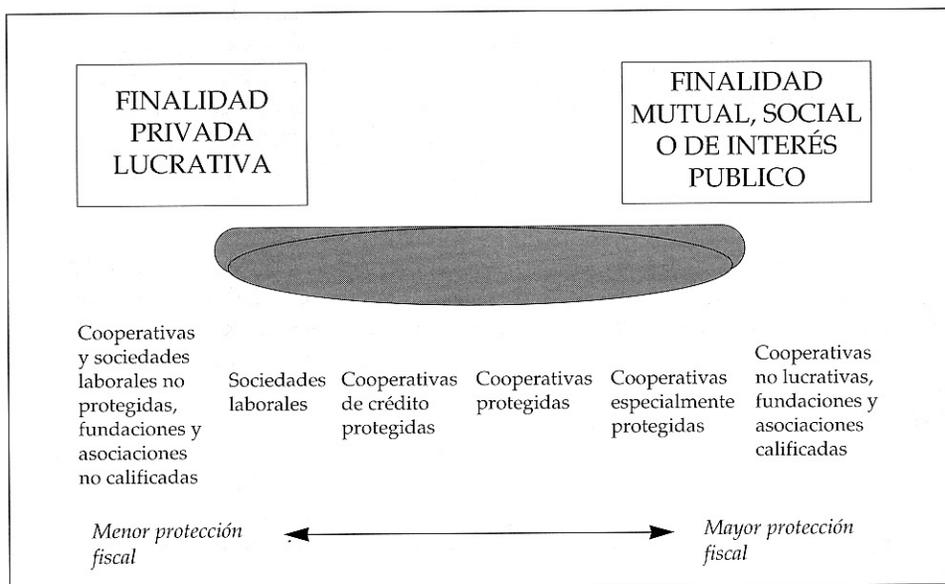
Esta línea argumental es explícitamente reconocida por la Constitución de 1978. En los arts. 39 a 52 de la misma se recogen objetivos de política social y económica a cuyo consecución las entidades de la Economía Social se configuran como instrumentos de primer orden, siendo por tanto susceptibles de apoyo público, entre el que se halla un tratamiento fiscal privilegiado. Dentro de esos objetivos se encuentran el derecho al trabajo, a la promoción del trabajador través del mismo y a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia (art. 35), la promoción de las condiciones favorables para el progreso social y económico y para la equitativa distribución de la renta (art. 40), la protección de la salud, el fomento de la educación sanitaria, la educación física y el deporte (art. 43), la tutela del acceso a la cultura y la promoción de la ciencia y la investigación (art. 44), la protección del medio ambiente (art. 45), la integración de disminuidos físicos o psíquicos (art. 49), la prestación de servicios sociales a personas de la tercera edad (art. 50), la defensa de los consumidores y usuarios (art. 51), el acceso de los trabajadores a la propiedad de sus medios de producción (art. 129), y la participación de los trabajadores en las decisiones de sus empresas (art. 129).

En este contexto la Constitución ampara respectivamente, en sus arts. 34 y 22, el derecho de asociación y fundación, y postule, en su art. 129.2, la obligación de los poderes públicos al fomento del cooperativismo a través de una legislación adecuada, en cuyo ámbito debe incluirse una fiscalidad positivamente discriminatoria.

No obstante, y a pesar de la relevancia social, económica y de interés general de la Economía Social, en nuestro país no existe una legislación fiscal favorable y homogénea para todo el sector, siendo el tratamiento muy diferenciado según las formas jurídicas de las entidades que lo conforman, apreciándose diferentes grados de protección. Así es posible identificar un amplio espectro de protección fiscal que varía desde unos extremos elevados a unos niveles menores o incluso nulos. A lo largo de este espectro pueden ubicarse las distintas entidades de Economía Social: las fundaciones y asociaciones, con una elevada protección, las sociedades agrarias de protección, mutuas y mutualidades en niveles intermedios, y las cooperativas y SALES no protegidas en los niveles inferiores o nulos de protección.

La lógica que informa este trato diferencial debe hallarse en la propia finalidad de las entidades que conforman la Economía Social. Así, cuando su finalidad está más próxima al Sector Privado Lucrativo, poseyendo un comportamiento empresarial de mercado, lo que es más propio de las entidades situadas en el sector empresarial de la Economía Social, la protección es menor o incluso nula. Por contra cuando su comportamiento se aproxima a la del Sector Público, incorporando fines de carácter social o general, en cualquier caso no lucrativos, el nivel de protección va incrementando.

Cuadro 1. Niveles de protección fiscal del sector de la Economía Social en España.



Fuente: Adaptado de Rafael Chaves (1996)

3.- Régimen fiscal del sector empresarial de la Economía Social

3.1. Fiscalidad de las cooperativas

Si se pretende realizar una aproximación al estudio de los diferentes niveles de protección fiscal de las cooperativas el criterio basado en la naturaleza de la actividad cooperativizada, por otro lado el más extendido y con mayores puntos en común en la legislación española, resultaría en exceso extenso y poco significativo a la hora de elaborar una visión global y sintética de la misma. Por ello en este trabajo se considerará como criterio relevante el carácter lucrativo o no de la cooperativa, y en el primer caso el grado de cumplimiento de los requisitos fiscales de acceso a los diferentes niveles de protección fiscal.

Cubriendo la necesidad de un nuevo régimen fiscal cooperativo previsto desde principios de la década de los ochenta, y cumpliendo con el mandato constitucional, en 1990 se aprueba la Ley 20/90 de 19 de diciembre de Régimen Fiscal de Cooperativas (LRFCA), independientemente de la legislación sustantiva a la que se hallen sometidas.

De una lectura extensa de la LRFCA es posible constatar la existencia de cuatro tipos de fiscalidades de cooperativas, clasificados de menor a mayor protección: 1) cooperativas sin protección fiscal, 2) cooperativas de crédito protegidas, 3) cooperativas protegidas (en general), y 4) cooperativas especialmente protegidas (cooperativas agrarias, de trabajo asociado, de explotación comunitaria de la tierra, del mar, y de consumidores y usuarios). Adicionalmente y en virtud de la reciente Ley 4/1995 de 3 de marzo de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, en su art.96 cabría adicionar un nivel superior (5º) de protección fiscal representado por la cooperativa no lucrativa.

Para acceder a la protección fiscal correspondiente a los niveles 2, 3 y 4 las cooperativas deben, por un lado, cumplir los preceptos de la legislación sustantiva (en su caso, la Ley 3/1987 de Cooperativas española -LCE- o leyes autonómicas), y por otro lado, respetar determinados requisitos que exige explícitamente la LRFCA. Estos últimos requisitos pueden ser agrupados en tres grupos (Chaves, 1996):

1. Requisitos relacionados con la actividad cooperativizada.

Debe de señalarse que este primer grupo de requisitos es el que define el nivel de protección fiscal cooperativa, así a medida que se endurecen las condiciones para realizar actividades no coo-

perativizadas, lo que significa que incrementan las operaciones cooperativizadas y por tanto más se aplica el principio mutualista, el trato fiscal se tornará más favorable. Estos requisitos son los siguientes:

- El volumen de las operaciones con terceros no socios (actividades extracooperativizadas) no podrá superar un determinado porcentaje bajo riesgo de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida. Para las cooperativas en general el volumen de tales operaciones no deberá exceder el 50% de las operaciones de la cooperativa. Si se trata de cooperativas de crédito las operaciones activas con terceros no socios en el ejercicio económico no deberán ser superiores al 50% de los recursos totales de la cooperativa. Finalmente, en el caso de las cooperativas especialmente protegidas cuya actividad cooperativizada está relacionada con operaciones de venta estos límites se reducen hasta alcanzar el 5%, aunque se admite que lleguen al 40% si así lo establecen los Estatutos de sus cooperativas³.
- El empleo de trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales por aquellas cooperativas respecto de las cuales exista tal limitación, que son las cooperativas de de trabajo asociado y de explotación comunitaria de la tierra. Respecto de las cooperativas de trabajo asociado, los requisitos para gozar de protección especial, en este sentido, son que el importe medio de sus retribuciones totales efectivamente devengadas, incluidos los anticipos y las cantidades exigibles en concepto de retornos cooperativos no excedan del 200% de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad, que hubieran debido percibir si su situación respecto a la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena; que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 10% del total de sus socios; sin embargo, si el número de socios es inferior a diez, podrá contratarse un trabajador asalariado. Además, la cooperativa podrá emplear trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación, sin perder este trato fiscal favorable siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 20% del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios.

Para las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra en cuanto al número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no deberá exceder el 20% del total de socios trabajadores y las jornadas de los trabajadores por cuenta ajena no deberán superar el 40%. (Estos porcentajes se elevan al 10% y 50% para las cooperativas de consumidores y usuarios).

2. Requisitos relacionados directamente con los Principios Cooperativos.

- No efectuar las dotaciones a los fondos de Reserva Obligatorio y de Educación y Promoción Cooperativa, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en la legislación sustantiva.
- Repartir entre los socios los Fondos de Reserva que tengan carácter de irrepartibles durante la vida de la Sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación.

³ Para las cooperativas de consumidores y usuarios ambos porcentajes se elevan al 10% y al 50%.

- Retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un Fondo Especial constituido por acuerdo de la Asamblea General.
- Acreditar los retornos sociales a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o distribuirlos a terceros no socios.

3. Otros requisitos.

- Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.
- No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea General.
- Cuando las aportaciones al capital social de los socios o asociados excedan los límites legales autorizados.
- Participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10%, en el capital social de Entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40% cuando se trate de Entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa. El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50% de los recursos propios de la cooperativa. Además excepcionalmente podrán ser autorizadas participaciones superiores.
- Existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en un plazo de seis meses.
- Reducción del capital social a una cantidad inferior a la prevista en las normas legales sin que se restablezca en un plazo de seis meses.
- Paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa justificada.
- Conclusión de la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.
- La falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales.

Por último el quinto nivel de protección fiscal a las cooperativas (representado por la cooperativa no lucrativa) se halla recogido, en la nueva Ley 30/1994 de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (LF-IF), que recoge el tratamiento fiscal de

las entidades sin ánimo lucrativo, especialmente a las fundaciones y asociaciones de interés general. Para acceder a este régimen fiscal se recogen unos requisitos señalados en el próximo apartado, y que pueden resumirse en el principio de no remuneración de los administradores y el principio de no distribución de beneficios.

A continuación se analizan los contenidos de la protección fiscal a las cooperativas en los impuestos más relevantes.

3.1.1.- Impuesto sobre Sociedades

El art.4 de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre reguladora del Impuesto de sociedades (LIS) somete a gravamen las rentas de las sociedades y demás entidades jurídicas. Además, el art.7 considera que son sujetos pasivos todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones con personalidad jurídica que no estén sometidos al IRPF. Si se conjugan ambos preceptos con el art.6 de la LCE que reconoce plena capacidad jurídica a toda cooperativa desde su inscripción en el Registro de Cooperativas, se postula la sujeción de estas entides a este impuesto por la totalidad de las rentas que perciban, provengan de sus explotaciones económicas o de actividades profesionales y artísticas, y de rendimientos y disminuciones de patrimonio. Por lo tanto, el legislador parte del principio de sujeción de estas sociedades, aunque luego establezca un trato fiscal favorable que puede alcanzar el nivel de exención total o parcial.

El principio general que subyace a la existencia de beneficios fiscales a las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades es la protección fundamental de sus operaciones específicas, es decir la actividad cooperativizada. Los resultados extracooperativos, que integran aquellos procedentes de las operaciones de la actividad cooperativizada desarrolladas con terceros no socios y las operaciones no cooperativizadas (identificándose con ellas los incrementos y disminuciones patrimoniales), disfrutan de menor o nula protección.

De esta manera la base imponible de la cooperativa a efectos del impuesto se dividirá en dos partes, correspondientes respectivamente a los resultados cooperativos y extracooperativos, calculados ambos por la diferencia entre los ingresos obtenidos de cada actividad y los gastos necesarios para su obtención⁴. A cada parte de la Base Imponible así calculada se deben aplicar tipos impositivos diferenciados. Con carácter general, las cooperativas protegidas disfrutan de un tipo de gravamen del 20% sobre los resultados cooperativos, mientras que las cooperativas de crédito gozan de un nivel inferior de protección fiscal con un tipo impositivo del 26% sobre los resultados cooperativos. En ambos niveles a los resultados extracooperativos es de aplicación el tipo general del 35%.

Un nivel adicional de protección fiscal es el correspondiente a las cooperativas especialmente protegidas, que además de contar con el tipo impositivo de las cooperativas protegidas disfrutan de una bonificación del 50% de la cuota íntegra tanto procedente de los resultados cooperativos como extra-

⁴ El detalle de tales ingresos y gastos, así como las especificidades respecto a amortización, se recogen en los artículos 17 a 22 y 33.3 de la LRFC.

cooperativos. Si se trata de cooperativas de trabajo asociado que integren al menos un 50% de socios minusválidos y que demuestren en el momento de su constitución que sus socios se encontraban en situación de desempleo gozarán de una bonificación del 90% de la cuota íntegra durante los 5 primeros años de actividad social en tanto se mantengan sus requisitos característicos.

Las cooperativas no lucrativas representan el máximo nivel de protección. Si estas son calificadas como entidades sin fines lucrativos con arreglo a la LF-IF gozarán de exención sobre los resultados de las actividades de interés social, o resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica así como por los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisición como de transmisiones a títulos lucrativos siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su finalidad específica. El tipo impositivo será del 10% para los rendimientos de interés no social (arts.48 a 56 LF-IF).

3.1.2.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁵

Las cooperativas protegidas en general (incluidas las cooperativas de crédito) gozan, según el art.33.1 de la LRFIC, de una serie de exenciones en este tributo respecto de los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión, la constitución y cancelación de préstamos, incluso los presentados por obligaciones, y las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción Cooperativa para el cumplimiento de sus fines.

Para las cooperativas especialmente protegidas, además de los beneficios anteriores, se adiciona la exención en las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados a fomentar directamente al cumplimiento de sus fines estatutarios. Los términos estrictos de la norma de exención hacen que queden excluidas, entre las operaciones societarias, la disminución de capital, la transformación y la disolución de la cooperativa.

3.1.3.- Impuestos locales⁶

La LRFIC establece que las cooperativas protegidas y las especialmente protegidas gozarán de una bonificación del 95% en la cuota y en su caso de los recargos del Impuesto sobre Actividades Económicas, aplicable a toda la actividad desarrollada por la cooperativa. Si una cooperativa es calificada como entidad sin fines de lucro, la protección incrementa recogiendo la exención en este tributo por las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica (art.33.4.a)

Por otro lado, las cooperativas agrarias y las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, cuentan con una bonificación del 95% en la cuota, y en su caso en los recargos, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de estas sociedades. Las coo-

5 R.D.I.1/1993 de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; el R.D 828/1995 de 29 de mayo aprueba el Reglamento.

6 Ley 32/1989 de 28 de diciembre reguladora de las Haciendas Locales.

perativas sin fines lucrativos, amparadas en la LF-IF, gozan de nuevo de exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (art.33.4.b)

3.1.4.- Impuesto sobre el Valor Añadido

Respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido⁷ no existe ningún trato especial para las cooperativas, aunque debe señalarse que las operaciones de fusión y exesión de estas entidades no están sujetas a este impuesto.

3.2.- Fiscalidad de las sociales laborales

En España la única regulación que existía, hasta mediados de la década de los ochenta, respecto de las sociedades laborales era exclusivamente la establecida en la normativa de concesión de ayudas por parte del Ministerio de Trabajo. En 1986 se aprueba la primera Ley de Sociedades Anónimas Laborales (LSAL), única en Europa, la cual estableció los caracteres definitorios de estas entidades de economía social así como sus beneficios tributarios⁸.

Según la normativa para que las SALes se acojan a determinados beneficios fiscales deben cumplirse una serie de requisitos que pueden identificarse con sus rasgos definitorios⁹:

- Al menos el 51% del capital social debe pertenecer a los trabajadores que prestan en ella sus servicios retribuidos en forma directa, personal y cuya relación laboral sea por tiempo indefinido y jornada completa.
- Ningún socio debe poseer más del 25% del capital social, salvo en el caso de entidades públicas y personas jurídicas en cuyo capital participe mayoritariamente el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, donde dicho porcentaje puede incrementarse hasta el 49%.
- El número de trabajadores asalariados contratados por tiempo indefinido no puede exceder del 15% del total de socios trabajadores en empresas con 25 o más trabajadores. En las de menos de 25 trabajadores ese porcentaje puede llegar a ser el 25%.
- A lo largo de la vida de la SAL ésta debe constituir un Fondo Especial de Reserva de carácter irrepartible, excepto en el caso en que ésta se liquide, nutrido con el 50% de los beneficios líquidos obtenidos en dicho ejercicio.

Los beneficios fiscales a que tienen derecho las SALes que cumplan los requisitos anteriores son los siguientes:

⁷ Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), desarrollada por el R.D 1624/1992 de 29 de diciembre que aprueba su reglamento (RIVA).

⁸ En la actualidad esta Ley se encuentra en proceso de revisión. Al final la última legislatura fue presentada una proposición de ley de sociedades laborales (Proposición 122/000123 de 23 de septiembre de 1995) que no tuvo tiempo de ser aprobada. Recientemente ha vuelto a entrar en el Parlamento.

⁹ La fiscalidad de las SALes aparece regulada en la Ley 15/1986 de 25 de abril, de Sociedades Anónimas Laborales, que se desarrolla en el Real Decreto 2696/1986 de 19 de diciembre; en la Disposición adicional 4ª de la Ley 29/1991 de 16 de diciembre de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas de las Comunidades Europeas, y en la Disposición Transitoria 1ª de la LRFIC.

3.2.1.- Impuesto sobre Sociedades

Las SALes disfrutan de libertad de amortización referida a los elementos del activo, en cuanto estén afectos a la actividad, durante los primeros cinco años, improrrogables, a partir del primer ejercicio económico de las mismas.

3.2.2.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se recoge una bonificación del 99% en las cuotas que se devenguen por la realización de las siguientes operaciones:

- Operaciones societarias de constitución, aumento de capital y actos y contratos necesarios para la transformación de sociedades existentes en SALes, así como las que se originen como consecuencia de los actos de adaptación recogidos en la Disposición Transitoria de la LSAL. Asimismo, a partir del 1 de enero de 1992, según la Disposición Adicional 4ª de la Ley 29/1991, quedarán exentas en la modalidad de operaciones societarias de este impuesto la constitución y aumento de capital de SALes siempre que concurren las condiciones y requisitos establecidos en su normativa reguladora para la aplicación en la cuota devengada o en la base imponible.
- Constitución de préstamos, incluso los representados por obligaciones, cuando se destinen a la realización de inversiones en activos fijos necesarios para el desarrollo de su actividad.
- Adquisición de cualquier medio admitido en derecho, de bienes provenientes de la empresa de la que procedan la mayoría de los socios trabajadores de la SAL.

4.- Régimen fiscal del sector no lucrativo de la Economía Social

La reciente Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Entidades de Interés General (LF-IF), y su desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 765/1995 de 5 de mayo establece un marco fiscal de referencia común para el Sector No Lucrativo que configura un nuevo régimen fiscal para estas entidades y para sus aportaciones y prestaciones, marco fiscal que ha sido ratificado por la Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Se consideran Entidades No Lucrativas amparadas fiscalmente por la LF-IF, las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública (art.41 LF-

IF) en cuanto entidades que tienen por objeto social y finalidad específica el cumplimiento de dichos fines¹⁰. La existencia de los beneficios fiscales recogidos en esta ley supone la diferenciación entre entidades fiscalmente protegidas y entidades que no gozan de tal protección fiscal. El primer tipo de entidades no lucrativas, denominadas calificadas, posee un régimen fiscal específico regulado en la LF-IF. El segundo tipo de entidades, llamadas no calificadas, están sometidas al régimen tributario de las entidades parcialmente exentas recogido en el Título VIII, capítulo XV (arts.133-135) de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Se consideran entidades calificadas aquellas que cumplen los requisitos recogidos en los arts.42-43 de la LF-IF:

1. Realizar actividades de interés general, es decir, perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación y de promoción del voluntariado social.
2. Destinar a la realización de los fines mencionados un mínimo del 70% de las rentas netas y otros ingresos obtenidos, en el plazo de tres años a partir de su aparición, excluidas las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial.
3. En el caso de ser titulares (directa o indirectamente) de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, debe acreditarse tal condición ante el Ministerio de Economía y Hacienda a través del órgano correspondiente¹¹, así como que tales participaciones coadyuven al cumplimiento de los fines anteriormente mencionados, sin implicar una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades.
4. Rendir cuentas al órgano correspondiente.
5. Aplicar su patrimonio, en caso de disolución, a la realización de fines de interés general análogos a los realizados por las mismas.
6. Gratuidad de los cargos de patronos en las fundaciones o representantes legales para las asociaciones, sin perjuicio del derecho de reembolso de los gastos, debidamente justificados, que el desempeño de su función les ocasione. Estos individuos deben asimismo carecer de interés económico en los resultados de la actividad.

Por otro lado no se considerarán entidades sin fines lucrativos aquellas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles, y tampoco aquellas entidades en las que asociados y fundadores y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades o gocen de las condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios, excepto en algunos casos relacionados directamente con el

¹⁰ La carencia de lucro de estas entidades debe referirse no al hecho de que no puedan obtener beneficios (cosa que está explícitamente admitida por la propia ley) sino a que éstos deben quedar afectos al desarrollo y promoción de la entidad para la consecución de sus fines.

¹¹ En el caso de fundaciones ante el órgano de Protectorado correspondiente, o el Ministerio de Justicia e Interior en el caso de asociaciones de utilidad pública.

sector de servicios sociales¹² (art.42.2 LF-IF). Junto a ello, la pérdida de condición de asociación de utilidad pública motivará, sin necesidad de declaración administrativa previa, la privación de los beneficios tributarios (art. 47 LF-IF):

El estudio del régimen fiscal del Sector No Lucrativo debe abordarse desde dos perspectivas básicas, de un lado el tratamiento del sector como sujeto pasivo, de un lado, y el régimen fiscal de las aportaciones privadas a estas entidades, de otro lado.

4.1.- Fiscalidad del Sector No Lucrativo como sujeto pasivo

El tratamiento fiscal de las Entidades No Lucrativas en cuanto entidades viene recogido en la LF-IF en base a la modificación de los preceptos que les afectan en los diferentes tributos.

4.1.1.- Impuesto sobre Sociedades

Como se ha indicado el Impuesto de Sociedades grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas (art.1 LIS), considerando como sujetos pasivos, entre otros, a las personas jurídicas excepto las sociedades civiles, e incluye adicionalmente la sujeción de una serie de entidades sin personalidad jurídica (como los fondos de pensiones, fondos de inversión, agrupaciones o uniones temporales...) (art.7 LIS). De esta manera se reconoce genéricamente la sujeción por exclusión del Sector No Lucrativo al Impuesto sobre Sociedades. No obstante, dada la ausencia de lucro de estas entidades, en la D.A.9ª de la LIS se prevén una serie de exenciones (parciales) entre las que se encuentran...los establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones de hecho de carácter temporal para arbitrar fondos, que hayan sido calificados o declarados benéficos o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado, así como las asociaciones sin ánimo de lucro, inscritas en el Registro Público correspondiente que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido por la LF-IF para el disfrute de la exención¹³.

En la sección tercera del capítulo I del Título II de la LF-IF regula las disposiciones especiales aplicables en materia del Impuesto sobre Sociedades, que en todo lo no previsto expresamente, deberá aplicarse la normativa general del impuesto (art.40.2 LF-IF).

¹² Lo dispuesto en este apartado no se aplicará a aquellas entidades sin fines lucrativos que realicen las actividades de asistencia social a que se refiere el art.20 uno.8. de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del IVA. Estas entidades corresponden a determinados colectivos como tercera edad, protección a la infancia y juventud, educación especial y asistencia a personas con minusvalía, asistencia a minorías étnicas, refugiados y exilados, transeúntes, personas con cargas familiares no compartidas, ex-reclusos, alcohólicos, toxicómanos; y a entidades con determinada finalidad (acción social comunitaria y familiar, reinserción social y prevención de la delincuencia).

¹³ La LF-IF postula la necesidad de solicitar el reconocimiento de la condición de Entidad No Lucrativa ante la Delegación de la A.E.A.T. en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal. Dicho reconocimiento produce efectos desde la solicitud.

El ámbito de la exención se concibe desde tres sentidos: 1) Los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyan el objeto social o finalidad específica de las Entidades No Lucrativas. 2) Los incrementos de patrimonio derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a título lucrativo, siempre que ambas se realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. 3) Los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica, en principio estarán gravados, si bien, previa solicitud, el Ministerio de Economía y Hacienda podrá extender la exención a estos rendimientos, siempre que éstos coincidan con el objeto específico de la entidad. No se dará esta coincidencia cuando la explotación económica no persiga los fines asistenciales, cívicos, educativos...; cuando se genere competencia desleal; cuando sus destinatarios no sean colectividades genéricas de personas (art.48 LF-IF y art.3 R.D. 765/1995).

De la mencionada exención quedan exceptuados los rendimientos de explotaciones económicas, los derivados de la cesión de elementos patrimoniales y los incrementos de patrimonio onerosos. Por lo tanto únicamente se exceptúan de gravamen del Impuesto sobre Sociedades las actividades vinculadas al objeto funcional de las entidades (art.48.2 LF-IF).

Se configurará como base imponible del ISS la suma algebraica formada por los rendimientos netos positivos, o negativos, obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas, los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad, y las variaciones de patrimonio sometidas a gravamen. Del cómputo anterior se excluye el 30% de los intereses implícitos o explícitos, derivados de la cesión a terceros de capitales propios de las Entidades No Lucrativas que se destinen en el año de su obtención a la realización de los fines de las mismas (art.50 LF-IF).

La base imponible formada por las actividades que constituyan el objeto social o finalidad específica tributarán al 10%, mientras que las actividades económicas se hallan sujetas al tipo general del 35%. Asimismo se dispone que la cuota líquida se reduzca en 200.000 pesetas cuando la Entidad No Lucrativa realice exclusivamente prestaciones gratuitas, sin que en ningún caso la cantidad resultante pueda ser negativa.

4.1.2.- El Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Las fundaciones benéficas o culturales y las asociaciones declaradas de utilidad pública están exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por las tres modalidades del impuesto, es decir, por transmisiones patrimoniales, actos jurídicos documentados y operaciones societarias, siempre que cumplan los tres requisitos señalados en la LF-IF: que se hallen debidamente calificadas, que los cargos de patronos o representantes legales sean gratuitos, y que rindan cuentas al órgano de la Administración correspondiente.

4.1.3.- El Impuesto sobre el Valor Añadido

En el Impuesto sobre el Valor Añadido se recoge una serie de exenciones objetivas, y no una exención de carácter subjetivo aplicable al Sector No Lucrativo. En este sentido pueden señalarse dos tipos de exenciones.

De un lado las exenciones específicas aplicables a entidades o establecimientos de carácter social que cumplan una serie de requisitos (art.20.tres LIVA): carecer de finalidad lucrativa; dedicar los beneficios eventuales obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza; sus cargos de presidente, patrono o representante legal deben de ser gratuitos, careciendo asimismo de interés en los resultados económicos de la explotación; por último, los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos, y sus cónyuges o parientes consanguíneos hasta el segundo grado inclusive no serán los destinatarios de las operaciones exentas, ni gozarán de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

De otro lado las exenciones de carácter general a que pueden acogerse estas entidades, como cualquier sujeto pasivo, por la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios siguientes (20.uno LIVA):

- Las prestaciones de servicios de asistencia social a determinados colectivos (tercera edad, protección de la infancia y juventud, educación especial y asistencia a personas con minusvalía, asistencia a minorías étnicas, refugiados y exilados, transeúntes, personas con cargas familiares no compartidas, ex-reclusos, alcohólicos, toxicómanos) o con determinada finalidad (acción social comunitaria y familiar, reinserción social y prevención de la delincuencia). La exención abarca también los servicios de alimentación, transporte o prestados por dichos establecimientos o entidades. abarcando también los servicios de alimentación y transporte.
- Los servicios a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física por entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social cuyas cuotas de entrada y periódicas no superen las 265.000 y 4000 pts mensuales, respectivamente.
- Las prestaciones de servicios culturales (las propias bibliotecas, archivos, centros de documentación, las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas, y la organización de exposiciones y manifestaciones similares).
- Las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorios efectuadas directamente a sus miembros por organizaciones o entidades legalmente reconocidas sin finalidad lucrativa con objetivos políticos, sindicales, religiosos, patrióticos, filantrópicos o cívicos. La citada exención se halla condicionada al hecho de que estas entidades no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación diferente a las señaladas en sus estatutos.

Por último, el IVA recoge una serie de exenciones que afectan a las importaciones y exportaciones realizadas por entidades sin fines lucrativos. Así, respecto de las exportaciones se considera exentas las entregas de bienes a organismos reconocidos que las exporten fuera de la C.E.E. en el ámbito de actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho de exención (art.21.4 LIVA). Para las importaciones debe señalarse como exentos los bienes importados por entidades y establecimientos de carácter caritativo o filantrópico autorizadas: bienes de primera necesidad y de cualquier tipo en el ámbito de las referidas actividades, así como de materiales y equipamientos y de oficina gratuitamente adquiridos para distribuirlos a personas necesitadas (art.44 LIVA), bienes importados en beneficio de personas con minusvalía (art.45 LIVA) y bienes importados en beneficio de víctimas de catástrofes (art.46 LIVA).

4.1.4.- Impuestos Locales

Las Entidades No Lucrativas amparadas por la LF-IF (art.58.2) estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas, por las actividades que constituyan su objeto social y finalidad específica. Debe entenderse a estos efectos se entenderá que las actividades económicas coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad, cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen en el cumplimiento de los fines amparados por la citada ley, que no generen competencia desleal, y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas.

Respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles se establece la exención de los bienes que sean propiedad de las Entidades No Lucrativas amparadas por la LF-IF, siempre que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación; estén afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, y no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica (art.58.1 LF-IF).

4.2.- Fiscalidad de las aportaciones privadas al Sector No Lucrativo

El régimen fiscal aplicable a las aportaciones realizadas por personas jurídicas en favor de entidades no lucrativas amparadas por la Ley 30/1994 se confecciona de manera paralela al que es aplicable para el caso de las personas jurídicas. Así, se recogen las mismas modalidades de deducción por iguales tipos de bienes (art.63 LF-IF), además de que los requisitos básicos en virtud de los que se genera el derecho a la deducción son idénticos en ambos casos. La diferencia viene dada por la distinta articulación técnica del incentivo fiscal en los impuestos que gravan la renta (o beneficios) de cada sujeto aportante, de manera que en el caso de personas jurídicas este beneficio fiscal se instrumenta como una minoración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, mientras que si se trata de personas físicas este beneficio se articula en la cuota del IRPF.

Los sujetos pasivos del IRPF disfrutarán de una deducción del 20% sobre las donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, o incluidas en el Inventario General a que se refieren la Ley 16/1985, del Patrimonio Histórico Español y de las obras de arte de calidad garantizada (art.59.1 LF-IF). Correlativamente este beneficio se instrumenta como gasto deducible en el ISS para las personas jurídicas (art.63.1.a)¹⁴.

El importe así calculado se integra junto con las bases de las demás deducciones enumeradas en el art.78. 4 y 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, importe conjunto, que como es sabido, no podrá exceder del 30% de la base liquidable (art.80.1) (art. 61 LF-IF)¹⁵. En el caso de las personas jurídicas el importe del gasto deducible no puede superar el 30% de la base imponible previa a la donación. Esta base imponible es la correspondiente al ejercicio económico en que se realiza la donación. Alternativamente, la entidad podrá acogerse al límite del 3 por 1.000 del volumen de ventas, sin que de la aplicación de este porcentaje pueda determinarse una base imponible negativa (art.63.2 y 3 LF-IF).

Se recoge asimismo la deducción de las cantidades en dinero o de las donaciones puras y simples (y no revocables art. 66.5) de bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos de interés general realizados por personas físicas (art.59.2 y 3 LF-IF) o por personas jurídicas (art. 63.1.b LF-IF).

Las personas físicas disfrutan de un 20% de deducción en la cuota del IRPF, con el límite del 30% de la base liquidable (art.60.2 LF-IF). Mientras que el importe del gasto deducible es la base de deducción con el límite máximo del 10% de la base imponible previa a esta deducción correspondiente al ejercicio económico en que se realice la donación. Alternativamente puede considerarse como límite máximo el 1 por 1000 del volumen de ventas, sin que la aplicación de este porcentaje pueda determinar una base imponible negativa (art.63.2 y 3 LF-IF).

Cabe señalar que el art.67 LF-IF autoriza que las leyes de presupuestos eleven el porcentaje de deducción y/o los límites de la misma, hasta un límite máximo de 5 puntos, tanto para el régimen de deducción en cuota de las personas físicas como para la modalidad de gasto deducible para las personas jurídicas.

Asimismo las variaciones de patrimonio derivadas de las donaciones de bienes que dan derecho a deducción para el donante están exentas, según el art.62 de la LF-IF, para las personas físicas y para las personas jurídicas (art.65).

¹⁴ Para el cálculo de la base de la deducción y en virtud de las características de los bienes se establece la valoración realizada por la Junta de Valoración y Exportación de estos bienes. El procedimiento de valoración ha sido desarrollado mediante el art.8.e del Real Decreto 111/1986 de 10 de enero.

¹⁵ El resto de las deducciones a las que afecta este límite son las primas de seguros de vida; las cantidades voluntariamente donadas a Montepíos laborales y Mutualidades cuando amparen entre otros el riesgo de muerte, la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, la inversión en bienes de interés cultural y su conservación, reparación, restauración, difusión y exposición, y las donaciones dinerarias a entes públicos y otros entes privados benéficos o de utilidad pública.

4.2.1.- Fiscalidad del mecenazgo y otras actividades de colaboración empresarial

La LF-IF introduce la figura del convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general con entidades no lucrativas (art.68 LF-IF). Se trata de una figura, que comparativamente con la creación de entidades éstos suponen un ahorro de costes fijos y variables (de infraestructura y de personal), sirviendo para el ejercicio de un mecenazgo esporádico por parte de empresas mercantiles, con independencia de la reiteración con que se produzcan estos convenios de colaboración con entidades no lucrativas.

A través del Convenio de Colaboración Empresarial en actividades de interés general las entidades no lucrativas, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades amparadas por ésta, se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador (empresa) en dicha actividad, sin que en ningún caso dicho compromiso pueda consistir en la entrega de participación en ventas o beneficios (art.68 LF-IF). Las cantidades así satisfechas tendrán la consideración de gasto deducible para la entidad colaboradora, con el límite del 5% de la base imponible¹⁶ o el 0,5 por 1000 del volumen de ventas, sin que esta aplicación determine un porcentaje de base imponible negativa. Esta deducción será compatible con las que puedan establecerse en virtud del apartado anterior.

Asimismo la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año podrá establecer una relación de actividades o programas de duración determinada que vayan a desarrollar las Entidades No Lucrativas amparadas por la LF-IF, y elevar en cinco puntos porcentuales máximos, respecto de dichos programas y actividades, los porcentajes de deducción y la cuantía porcentual de los límites máximos de deducción establecidos con anterioridad. Por último la LF-IF regula fiscalmente otras actividades de colaboración empresarial como son las artísticas (art.67 LF-IF)¹⁷.

La D.A. 24ª de la Ley 41/1994 de Presupuestos Generales del Estado para 1995, incorpora la relación de actividades y programas prioritarios de mecenazgo:

“A efectos de lo previsto en el art. 67 de la LF-IF durante el ejercicio de 1995 gozarán de una deducción del 25% en la cuota del IRPF o de la consideración de partida deducible en la base del ISS, que no podrá exceder del 15% de la base imponible previa a esta deducción, las cantidades donadas a estas entidades o instituciones a que se refiere el art. 41 y la D.A. 6ª de la citada Ley 30/1994 para el desarrollo de las siguientes actividades y programas:

- *La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el anexo undécimo de esta ley.*
- *Los proyectos de ayuda oficial al desarrollo a que se refiere la D.A. 19ª de esta ley”.*

¹⁶ En el caso de empresarios y profesionales el cómputo del límite del 5% se efectuará sobre la proporción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad considerada.

¹⁷ Para un mayor desarrollo véase el Capítulo III de la LF arts.69 y 79 de la LF-IF.

5.- A modo de resumer:

Cuadro 2. Comparación de la fiscalidad de la Economía Social.

FORMA JURÍDICA	ENTIDAD NO LUCRATIVA	COOPERATIVA ESPECIALMENTE PROTEGIDA	COOPERATIVA PROTEGIDA	S.A.L BENEFICIOS FISCALES RECONOCIDOS	S.A., S.L., COOP.NO PROTEGIDA RESTO SAL
IMPSTO SOBRE SOCIEDADES					
1. T.impositivo ISS (Resultado típico).	EXENTA	20%	20%	35%	35%
2. T.impositivo ISS (Resultado atípico).	10%	35%	35%	35%	35%
3. Bonificación cuota íntegra positiva	—	50%	—	—	—
4. Libertad de amortización	—	3 años	3 años	5 años	—
IVA	EXENTAS	—	—	—	—
IMPUESTOS LOCALES					
Bonificación IAE, IBI	EXENTAS	95%	95%	—	—
ITP-AJD					
1. Bonificación Gastos de constit, aumento capital..)	EXENTAS	EXENTAS	EXENTAS	99%	—
2. Gastos de adquis.bienes y drchs Fondo Ed.	EXENTAS	EXENTAS	EXENTAS	—	—
3. Cumplimiento fines sociales.	EXENTAS	EXENTAS	—	—	—

6.- Bibliografía

- ANTON PEREZ, J. (1991): *Régimen fiscal de las fundaciones*. Actualidad Tributaria. Vol I.
- ARIAS ABELLAN, M.D. (1995): *Las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons. Madrid.
- ARIAS VELASCO, S. (1995): *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro*. Marcial Pons. Madrid.
- ARGILES, J.L. (1991): "Las Sociedades Anónimas Laborales: régimen jurídico y fiscal", *Gaceta fiscal*, nº 88 (bis).
- BARCELÓ RICO-AVELLÓ y Otros (1996): *Regímenes fiscales especiales en el ISS*. Ed. Colex, Madrid.
- BOTELLA GARCIA-LASTRA, C. (1990): "El proyecto de ley de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación de la iniciativa privada en actividades de interés general", *Cuadernos de formación de la inspección de tributos*. nº 25. Madrid.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A. (1993): *Régimen fiscal de las donaciones*. Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons. Madrid.
- CARVAJO VASCO, D. (1995): "La ley del mecenazgo y su incidencia fiscal", *Contabilidad y fiscalidad al día*, nº 105, 6-I-95, págs. 3-4.
- COCETA (1992): *Régimen fiscal de cooperativas para cooperativas de trabajo asociado*. Ed. COCETA. Madrid.
- CROS, J (1993): "Las fundaciones y los impuestos", en *Revista Economía-3*. Nº15. Valencia. Págs 94-97.
- CHECA GONZALEZ, C. (1992): "¿Es posible renunciar a la exención por parte de las entidades exentas enumeradas en el art.5.2. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades sin haber incumplido previamente alguno de los requisitos por dicho precepto? *Actualidad Tributaria*, nº 3.
- DE LORENZO GARCÍA Y Otros (1995): *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*. Ed. Marcial Pons. Escuela Libre Editorial. Fundación Once. Madrid. Dos Tomos.
- FAJARDO, G. (Dir) (1996): *Repertorio de legislación sobre empresas de economía social*. Pirámide - CIRIEC-España. Madrid.

- GARCIA LUIS,T. (1996): *La fiscalidad de fundaciones y asociaciones*. Tirant lo Blanc. Valencia.
- GARCÍA TOMÁS,L. (1995): *Fiscalidad de fundaciones y Asociaciones*. Ed. Lex Nova. Valladolid.
- JULIÁ IGUAL,J.F. (1991): *Manual de fiscalidad de cooperativas*. Ed. Pirámide. Madrid.
- MARTÍN FERNÁNDEZ,J. (1994): *Las cooperativas y su régimen tributario*. Ed. La Ley. Madrid.
- MARTINEZ LAFUENTE,A. (1995): *Fundaciones y mecenazgo*. Aranzadi. Madrid.
- MONZON,J.L y BAREA,J (1992): "El sector de la Economía Social en España" en MONZON,J.L Y DEFOURNY,J (Dir): *Economía Social: entre Economía Capitalista y Economía Pública*. Ed. CIRIEC-España-INFES. Valencia.
- OLMOS VICENTE,I. (1995): *Las fundaciones: su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable*. Ed. Fundación Futuro. Madrid.
- PÉREZ ROYO,F. (1987): "Propuestas en relación al futuro del Régimen Fiscal de las Cooperativas". Revista CIRIEC-España, nº extraordinario, págs. 49-63.
- REBOLLO ALVAREZ-AMANDI,A. (1994): *La nueva ley de fundaciones*. Centro de Estudios financieros. Madrid.
- UCELOY SANZ,I. (1990): *La fiscalidad de las fundaciones en el Impuesto sobre sociedades*. CISS. Valencia.
- VARIOS (1987): Número especial "fiscalidad de las cooperativas", CIRIEC-España, Valencia.