



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y
Cooperativa, nº 23, octubre 1996, pp. 71-91

La sociedad cooperativa como forma de organización de empresa: las claves societarias de su tratamiento fiscal

José Ramón Salelles
Profesor Titular de Derecho Mercantil
Universidad Pompeu Fabra

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

La sociedad cooperativa como forma de organización de empresa: las claves societarias de su tratamiento fiscal

José Ramón Salelles

Profesor Titular de Derecho Mercantil

Universidad Pompeu Fabra

RESUMEN

La configuración dogmática de la cooperativa como forma específica de agrupación voluntaria de personas en nuestro ordenamiento y los principios que sintetizan su régimen constituyen una atalaya privilegiada desde la que contemplar y valorar la construcción de un régimen fiscal especial que, por mandato constitucional, ha de incentivar el cooperativismo e integrar la legislación autonómica en materia de cooperativas. Objeto del presente trabajo es examinar, tanto desde una perspectiva funcional como estructural, alguno de los aspectos del tratamiento fiscal de las cooperativas para destacar el grado de asimilación de los principios y conceptos que forman parte de su regulación sustantiva así como detener la atención, siquiera sea brevemente, en la influencia que la legislación fiscal ha tenido sobre su régimen jurídico sustantivo y sobre la formalización del hecho normativo del cooperativismo.

RÉSUMÉ

La configuration dogmatique de la coopérative comme forme spécifique de groupement volontaire de personnes dans notre système juridique et les principes qui synthétisent son régime constituent un point d'observation privilégié pour évaluer la construction d'un régime fiscal spécial qui, par loi constitutionnelle, doit encourager le coopératisme et intégrer la législation des autonomies en matière de coopératives.

Le présent travail veut examiner, fonctionnel et structurellement, certains des aspects du traitement fiscal des coopératives pour pouvoir souligner le degré d'assimilation des principes et des concepts qui font partie de leur régularisation substantive ainsi comme remarquer l'influence que la législation fiscale a eue sur leur régime juridique substantif et sur la légalisation du fait normatif du coopératisme.

ABSTRACT

The dogmatic configuration of cooperatives as a specific kind of voluntary grouping, as found in Spanish legislation, and the principles determining its status allow us to contemplate and evaluate the establishment of a special tax system that, according to the Constitution, has to promote cooperatives and integrate the legislation regarding cooperatives of each Autonomous Community.

In this article, some aspects of the tax treatment addressing cooperatives are studied from a structural and functional point of view. The author wishes to show the degree of assimilation attained by the principles and concepts that are part of its substantive regulation as well as to briefly direct our attention to the influence that fiscal legislation has had on its substantive law and the formalization of regulations on cooperatives.

1.- Introducción: planteamiento y delimitación del tema

La actividad organizada en forma de empresa como objeto de ordenación por el Derecho mercantil hace sin duda que sus normas y las normas de Derecho fiscal estén estrechamente relacionadas en nuestro ordenamiento, tanto en el plano estrictamente conceptual de los principios y de las instituciones como en la esfera en que se reconoce eficacia a la iniciativa de los particulares. En efecto, si de un lado y como es sabido, las normas fiscales contienen disposiciones de carácter sustantivo sobre el empresario, la empresa y el establecimiento mercantil¹ y anticipan en ocasiones el reconocimiento de alguna de las formas de organización de la actividad empresarial², de otro lado conviene recordar que el régimen fiscal aplicable condiciona significativamente la elección de una determinada forma de organización³ así como la realización de las operaciones que integran la denominada actividad normativa en su seno y su estrategia de reestructuración externa⁴. En esta aproximación y en la valoración de esta confluencia de normas y de la relación de interdependencia entre ambas ramas del Derecho parece oportuno realizar una precisión adicional a partir de los parámetros constitucionales en cuyo marco se insertan: no puede desconocerse que el modelo de economía definido en la Constitución ha comportado la diversificación de estatutos jurídicos y fiscales en relación con ciertas formas de organización⁵.

Puede advertirse fácilmente entonces el interés que en este contexto adquiere el estudio de las claves societarias del tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas: de forma coherente con el mandato constitucional dirigido a los poderes públicos de fomentar mediante una legislación adecuada las sociedades cooperativas (art. 129.2 CO)⁶, se reformó su régimen sustantivo (LGC de 2 de abril de 1987) con la atribución de distintas competencias en materia cooperativa a algunas comunidades

1.- Las dificultades implícitas en la interpretación de las instituciones reguladas en las distintas sedes normativas no han pasado desapercibidas a nuestra doctrina más atenta y así VICENT CHULIA, F., «El Derecho fiscal al servicio de la institucionalización de la empresa», HPE, núm. 94, 1985, pp. 320 y 321, advierte de la necesidad de distinguir cuidadosamente tanto en los conceptos como en la terminología la problemática sustantiva y fiscal de la empresa (la reforma de la empresa, la institucionalización de la empresa, la reestructuración, unión, concentración de empresa) y la del establecimiento mercantil (problemas de afectación de bienes y de su transmisión).

2.- Recientemente, ROJO, A., «Los Grupos de sociedades en el Derecho español», RDM, núm. 220, 1996, pp. 457 a 458, señalaba que la legislación fiscal, como en tantas otras materias, ha sido adelantada en el reconocimiento legal de los Grupos de sociedades.

3.- Aun cuando falta un estudio empírico de las distintas razones que pueden llevar a elegir una forma societaria u otra, no ha dejado de reconocerse que la carga tributaria es junto con la limitación de responsabilidad una de las de mayor peso, por todos puede verse en la doctrina alemana el trabajo de HOMMELHOFF, P., «EG Richtlinie und Wahl der Unternehmensform», en KIEBLER, O. y otros, Unternehmensverfassung. Recht und Betriebswirtschaftslehre, Carl Heymanns, Colonia, Berlín, Bonn, Múnich, 1983, pp. 201 y 202.

4.- VICENT CHULIA, F., «El Derecho fiscal, ob. cit., pp. 338 y 339, hace referencia a la legislación de estímulos fiscales como un instrumento del que pueden valerse los poderes públicos para institucionalizar la empresa en sus relaciones con el exterior.

5.- Cfr. VICENT CHULIA, F., «El Derecho fiscal, ob. cit., p. 323, señala las siguientes empresas: la empresa privada capitalista, la empresa privada fundacional, la empresa pública, de capital íntegramente público o bajo control público, y la empresa privada cooperativa.

6.- Es claro que con la introducción en el proceso de elaboración del texto constitucional de la noción de fomento, se privilegia esta forma de iniciativa económica privada con la que han de armonizarse en consecuencia otras normas que en el desarrollo legislativo, tanto en su regulación sustantiva como fiscal, y en la realidad social pudieran aparecer en tensión, cfr. VICENT CHULIA, F., «La reforma de la legislación cooperativa», RJC, núm. 1, 1984, p. 106, e id., «Situación actual de las cooperativas en el marco constitucional español: legalidad autonómica, estatal y fiscal», Revista cuatrimestral del CIRIEC, número extraordinario de octubre de 1987 sobre fiscalidad de las cooperativas, p. 32, quien contra una -entonces- hipotética ley de régimen fiscal de las cooperativas planteaba la posibilidad de interponer un recurso de inconstitucionalidad por no constituir una medida de fomento y adecuada.

autónomas⁷ y se ha elaborado un régimen fiscal especial tal y como prevían la disposición transitoria cuarta segundo de la Ley 61/1978 y la disposición final quinta de la propia LGC (Ley 19 de diciembre de 1990-LRFC- y Real Decreto de 6 de noviembre de 1992)⁸ que atiende, como se hace constar en la propia Exposición de Motivos de la LRFC, a sus características especiales como entes asociativos⁹ y a su función social¹⁰. Objeto del presente trabajo es pues examinar desde la perspectiva que ofrece la regulación sustantiva de las cooperativas alguno de los aspectos propios de su tratamiento fiscal para destacar el grado de asimilación de los principios y conceptos que forman parte de aquella así como detener la atención, siquiera sea brevemente, en la influencia que la legislación fiscal ha tenido sobre su régimen jurídico sustantivo y sobre la formalización del hecho normativo del cooperativismo¹¹.

7.- Como es sabido, la constitucionalización del cooperativismo planteó, entre otras cuestiones, la necesidad de delimitar las competencias legislativas estatal y autonómica en materia de cooperativas, porque la materia de cooperativas no aparece en el listado de competencias autonómicas del art. 148 CE ni en el de competencias exclusivas del Estado del art. 149.1 CE. Para una detenida consideración de la delimitación de la competencia legislativa de las Comunidades Autónomas (CC.AA.) que han asumido competencia exclusiva en materia de cooperativas nos remitimos al trabajo de VICENT CHULIA, F., «La legislación cooperativa autonómica», *RJC*, núm.1, 1985, p. 86 y ss. Con todo, conviene señalar que han dictado normas sobre cooperativas en desarrollo de las competencias asumidas, País Vasco, Ley 4/1993 de 24 de junio (L.VascC), Cataluña, Decreto Legislativo 1/1992 de 10 de febrero por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de Cataluña, (L.CatC), Andalucía, Ley 2/1985 de 2 de mayo de Sociedades Cooperativas andaluzas (L.AndC), Comunidad Valenciana, Ley 11/1985, de 25 de octubre de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, (L.ValC), y Navarra, Ley Foral 12/1989, de 3 de julio de Cooperativas de Navarra (L.NavC). No pueden dejar de señalarse las especialidades fiscales aplicables a las cooperativas constituidas de acuerdo con la legislación sustantiva navarra (Ley Foral 9/1994 de 21 de junio -LFCN-) y las particularidades que puedan derivarse del régimen tributario vasco.

8.- En realidad, la evolución del régimen tributario especial de las cooperativas se ha producido históricamente de modo paralelo a la que experimenta su régimen sustantivo. Para una exposición de los antecedentes del régimen tributario especial con ulteriores referencias bibliográficas puede verse el trabajo de MARTIN FERNANDEZ, F. J., *Las cooperativas y su régimen tributario*, La Ley, Madrid, 1994, p. 45. Esta evolución puede observarse también en el ámbito de las CC. AA. que han asumido competencias en materia fiscal. Así la Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, de régimen fiscal de las cooperativas de Navarra (LFCN) responde a las modificaciones que en el régimen jurídico sustantivo de las Cooperativas se han producido tras la aprobación de la Ley Foral 12/1989. No están exentas de interés las consideraciones que en el plano de la Ciencia de la Legislación realizaba PEREZ ROYO, F., «Propuestas en relación al futuro régimen fiscal de las cooperativas», *Revista cuatrimestral del CIRIEC*, número extraordinario de octubre de 1987 sobre fiscalidad de las cooperativas, p. 64, para quien hubiera sido desahuciar el tratamiento de los aspectos fiscales en la propia LGC: vería así reforzado su calificativo de general y se pondrían de manifiesto las conexiones que han de existir entre el régimen sustantivo y la tribulación a practicar en relación con este tipo de entidades.

9.- La preocupación por adaptar la regulación fiscal a la particular configuración estructural de las cooperativas puede advertirse desde el momento en que se concibe la elaboración de un estatuto fiscal especial para estas sociedades. En efecto, sin dejar de lado el principio de capacidad económica como criterio de justificación del trato de favor reconocido a las entidades cooperativas se introdujo por el Decreto de 9 de abril de 1954 en el régimen tributario un conjunto de normas dirigidas a adaptar los preceptos de la Ley Reguladora de la Contribución de Utilidades a las peculiares características estructurales de las cooperativas. Con posterioridad la Ley de Reforma de 11 de junio de 1964 previó el establecimiento de un estatuto fiscal de las entidades cooperativas que acomodase a la naturaleza de estas sociedades la regulación legal y, finalmente, los redactores del Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 9 de mayo de 1969 tomaron en consideración las características que presentaban estas sociedades de acuerdo con la regulación que se hacía en la Ley de 2 de enero de 1942 y en el Reglamento de 11 de noviembre de 1943. *cfr* BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas, anónimas labrales y agrarias de transformación*, Aranzadi, Pamplona, 1992, p. 119 y ss.

10.- La referencia en el texto constitucional a las sociedades cooperativas planteaba la necesidad de determinar el sentido de la expresión a la que había de referirse la legislación de fomento. Con acierto VICENT CHULIA, F., «El Derecho fiscal, ob. cit.», p. 324, señaló que el precepto constitucional se refería a la sociedad cooperativa en sentido estricto y que, por consiguiente, era necesario tan sólo promulgar una Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

11.- En este contexto ha de señalarse la importancia de un tratamiento fiscal especial como mecanismo institucional que contribuirá a que el cooperativismo se viva de forma más consciente y eficaz. Sobre la relevancia de tales mecanismos con el fin de crear una adecuada dinámica social insiste en nuestra doctrina, VICENT CHULIA, F., «La legislación cooperativa, ob. cit.», p. 371, para quien tan importante como el contenido de la legislación cooperativa es el método para elaborarla y, sobre todo, los mecanismos institucionales que incluya dicha legislación y, entre estos, mecanismos de formalización de la voluntad social en cada cooperativa, institucionalización del movimiento cooperativo, arbitraje cooperativo, auditoría contable financiera o, en sentido amplio, incorporación del moderno Derecho contable a las cooperativas.

2.- Los principios cooperativos y la regulación fiscal incentivadora del cooperativismo

Del modo que se ha anticipado, la cooperativa es una técnica jurídica de organización de un patrimonio invertido productivamente¹² que ocupa una posición intermedia en la clasificación de las agrupaciones de personas en nuestro ordenamiento: por sus características y principios no se le puede calificar en sentido estricto como sociedad ni como asociación¹³. En la medida en que tales principios antes que la configuración dogmática de la cooperativa sintetizan la «experiencia jurídica» contenida en su régimen sustantivo¹⁴ y expresamente se reconoce su relevancia en la determinación del régimen fiscal especial resultante (cfr. Exposición de Motivos)¹⁵, parece oportuno considerar en primer término su efectiva trascendencia en relación con las normas fiscales incentivadoras del cooperativismo para atender con posterioridad a las más destacadas peculiaridades de las normas técnicas de ajuste de la regulación propia de las cooperativas a los términos de las normas tributarias. Se pretende de este modo completar con una aproximación estructural la inicial aproximación funcional a los aspectos jurídico-societarios determinantes de un régimen fiscal específico¹⁶.

12.- En este sentido coincidiría con la particular configuración de la sociedad anónima en un Derecho de sociedades entendido en sentido amplio como tecnología de la organización, cfr. VICENT CHULIA, F., en SANCHEZ CALERO, F. y ALBALADEJO, M., (dir.), *Comentarios al Código de Comercio y Legislación Mercantil especial*, Tomo XX, PAZ CANALEJO, N. y VICENT CHULIA, F., *Ley General de Cooperativas*, III, Edersa, Madrid, 1989, pp. 168 y 169, (en adelante, VICENT CHULIA, F., *Comentarios*), quien además considera que la cooperativa es al mismo tiempo la empresa. La cuestión de si la cooperativa es el titular de la empresa o la empresa misma no es sin embargo pacífica en la doctrina y así y frente al planteamiento anterior puede verse por todos la posición de SANCHEZ CALERO, F., «Sociedad y empresa en la Ley de Cooperativas», en AA. VV., *Libro homenaje a Ramón M^o Roca Sastre*, III, Junta de Decanos de los Colegios Notariales, Madrid, 1977, p. 517, para quien la regulación de las cooperativas no había superado la distinción de sociedad y empresa: la cooperativa como sociedad que crea una persona jurídica era titular de una empresa y debía considerarse por consiguiente como algo distinto de ella.

13.- La doctrina no obstante dista de ser pacífica en este punto y son distintos los términos adoptados para hacer referencia a esta particular forma de organización. Así VICENT CHULIA, F., «Las empresas mutualísticas y el Derecho mercantil en el Ordenamiento español», RCDI, tomo XLIX, 1976, p. 75, opta por el término de empresa mutualística por entender que de modo neutro destaca su configuración como forma de organización de empresa colectiva y su fundamento en el principio mutualístico o de doble cualidad de socio y usuario. Para PAZ CANALEJO, N., en MOTOS, M. y ALBALADEJO, M., (dir.) *Comentarios al Código de Comercio y Legislación Mercantil especial*, Tomo XX, PAZ CANALEJO, N. y VICENT CHULIA, F., *Ley General de Cooperativas*, I, Edersa, Madrid, 1989, pp. 17 y 18, (en adelante, PAZ CANALEJO, N., *Comentarios*) la sociedad cooperativa es una sociedad especialísima, no ya porque sea una agrupación de personas sino sobre todo por el modo en que las admite y asocia (estructura y gestión democrática) y por la finalidad para la que se crea y funciona (satisfacción de intereses o necesidades socioeconómicas comunes). No obstante y a partir de un concepto genérico de sociedad para SANCHEZ CALERO, F., «Sociedad y empresa, ob. cit., p. 507, la cooperativa se encuadra dentro del concepto de sociedad entendida como una asociación de personas que quiere conseguir una finalidad común a ellas, mediante la constitución de un tipo o clase de organización prevista por la Ley. En este sentido entiende PANTALEON, F., «Asociación y sociedad», ADC, T. XLVI, 1993, p. 45, que la sociedad cooperativa quedaría ubicada sistemáticamente en el grupo de las corporaciones jurídico-privadas como sociedad estatutaria.

14.- Cfr. VICENT CHULIA, F., ob. cit., p. 119.

15.- Apuntaba LARRAÑAGA, J., «Cooperativas, mercado y fiscalidad», *Revista trimestral del CIRIEC*, número extraordinario de octubre de 1987 sobre fiscalidad de las cooperativas, p. 103, que los principios cooperativos tienen una repercusión no solo sustantiva, sino fiscal, de modo que las normas fiscales, antes de plantearse el fomento de la cooperación, han de tenerlos en cuenta para no provocar distorsiones económicas y atentar contra la naturaleza de la institución cooperativa.

16.- Rápidamente advertirá el lector que se propone en el texto la adopción del mismo punto de vista desde el que el legislador contempla y estructura la especialidad del régimen fiscal de las cooperativas. En la Exposición de Motivos de la LRFCE se hace en efecto referencia a los dos tipos de normas sobre los que se construye tal régimen: normas incentivadoras contenidas en el Título IV que establecen beneficios tributarios en atención a la función social que realizan las cooperativas y presuponen la condición de cooperativa fiscalmente protegida y, de otra parte, normas técnicas de ajuste, que adaptan las características y regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias y se aplican a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas correspondiente que no hayan sido descalificadas y, en su caso, a sus socios y asociados. Este mismo esquema se reproduce en la LFCN cuyo Título II «Régimen fiscal de las Cooperativas» referido al impuesto de sociedades se aplica a todas las Cooperativas regularmente constituidas e inscritas y cuyo Título III «De los socios y asociados de las Cooperativas» dicta unas normas singulares que les afectan en relación con determinados impuestos.

El cumplimiento de los principios cooperativos es condición de la que se hace depender el grado de intensidad de protección fiscal de las cooperativas con el que se pretende incentivar de modo sustancial la constitución de nuevas entidades y el funcionamiento de las existentes (cfr. Exposición de Motivos de la LRFC)¹⁷. En efecto, son cooperativas protegidas las que se ajusten a los principios y disposiciones de la LGC¹⁸ o de la correspondiente regulación autonómica¹⁹ (art. 6 LRFC) y son cooperativas especialmente protegidas las cooperativas protegidas que pertenezcan a alguna de las siguientes clases: cooperativas de trabajo asociado, cooperativas agrarias, cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, cooperativas del mar y cooperativas de consumidores y usuarios (art. 7 LRFC)²⁰. La atribución de la condición de cooperativa fiscalmente protegida supone el reconocimiento de una serie de beneficios con los que se persigue la atenuación de las consecuencias que en relación con la aplicación de ciertos impuestos²¹ comporta la utilización de esta particular técnica de organización²² atendiendo, precisamente, a su función²³: la reducción del tipo de gravamen aplicable y

17.- Aquí conviene recordar que el contenido principal de las disposiciones fiscales referidas al cooperativismo era la regulación de los beneficios fiscales otorgados por los poderes públicos a estas entidades, cfr. BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 115. En este sentido señala ARROYO, I., (edición preparada por), *Legislación sobre cooperativas*, Tecnos, 1ª ed., Madrid, 1987, Prólogo, IV, que la legislación fiscal es uno de los mayores atractivos de la cooperación, pues las ventajas o beneficios fiscales que se conceden a la cooperativa no se reconocen a los demás tipos societarios.

18.- En la Exposición de Motivos de la LRFC se establece que el régimen de beneficios tributarios previsto en la Ley supone el reconocimiento de unos beneficios fiscales a toda cooperativa regularmente constituida y que cumpla en su vida social...determinados requisitos que pueden ser definidos como inherentes a la Institución Cooperativa». Para la identificación de estos requisitos con los principios cooperativos puede verse en la doctrina, MARTIN FERNANDEZ, F. J., *Las cooperativas y su régimen tributario*, ob. cit., p. 45. También en relación con las cooperativas de crédito, la condición de cooperativa fiscalmente protegida exige ajustarse a los principios y disposiciones de la Ley 13/1989 de 26 de mayo (art. 39 LRFC).

19.- Parece oportuno recordar que entre los temas estrictamente cooperativos propios de la legislación autonómica se encuentra la formulación de los principios cooperativos, cfr. VICENT CHULIA, F., «La legislación cooperativa autonómica», ob. cit., p. 384.

20.- No es pacífica la doctrina en la valoración de la previsión de un diferente nivel de protección fiscal. A partir de la conveniencia lógica de que sea cooperativa aquella que la norma constitucional intenta fomentar, VICENT CHULIA, F., «La reforma», ob. cit., p. 110, entiende que es errónea la política de permitir la libre configuración del fenómeno por los particulares para luego distinguir entre cooperativas "populares" o "fiscalmente protegidas" y las demás o "no protegidas". En este mismo plano de compatibilidad con el mandato constitucional ROSEMBUJ, T., *Régimen fiscal de las cooperativas*, PPU, Barcelona, 1991, p. 16, considera que la legislación adecuada no debe discriminar negativamente, sino estimular positivamente el derecho de la sociedad cooperativa y, en el mismo sentido, PEREZ ROYO, F., «Propuestas», ob. cit., entiende que se ha de reconocer sin distinciones a toda cooperativa el trato de favor que desde el punto fiscal sea necesario para el cumplimiento de sus fines. No obstante en una interpretación que atiende a otros intereses protegidos por el texto constitucional, para BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 147, el hecho de que la Constitución preste especial atención a determinadas actividades o sectores de la actividad económica justifica que a las cooperativas que operen en ellos se les conceda una protección añadida en relación con otras cooperativas que operan en sectores que no han merecido especial atención. En este sentido pueden verse también MARTIN FERNANDEZ, F. J., *Las cooperativas y su régimen tributario*, ob. cit., p. 82, para quien la especial protección es un "plus" respecto a las cooperativas protegidas, donde priman otros intereses, además de los cooperativos, y BOTELLA, C., «La revisión del régimen fiscal de cooperativas vigente», *Revista cuatrimestral del CIRIEC*, número extraordinario de octubre de 1987 sobre fiscalidad de las cooperativas, p. 124, quien considera que por la índole de sus actividades y por su carácter económico social hay determinadas cooperativas que son merecedoras de una protección adicional. Este criterio es el que ha prevalecido en la LIS que reconoce la reducción del tipo de gravamen del impuesto únicamente a las cooperativas de crédito y a las cooperativas fiscalmente protegidas [art. 26. 2. c) y 26.3].

21.- Debe tenerse en cuenta que desde el punto de vista de la teoría de la inversión tanto la desgravación fiscal en la adquisición de los bienes de equipo como un tratamiento favorable en los impuestos directos, al incrementar la tasa neta de rendimiento interno, fomenta la realización de nuevos proyectos de inversión hasta el nivel considerado adecuado, cfr. QUESADA, J., «Las políticas de beneficios fiscales y la asignación óptima de recursos en una economía de mercado», en *Revista cuatrimestral del CIRIEC*, número extraordinario de octubre de 1987 sobre fiscalidad de las cooperativas, p. 98.

22.- Cfr. PEREZ ROYO, F., «Propuestas», ob. cit., p. 79, para quien con el reconocimiento de tales beneficios en definitiva se trata de evitar los costes fiscales derivados de la interposición de la persona jurídica de la cooperativa.

23.- A diferencia de las normas de ajuste técnico a las que posteriormente se hará referencia, las que establecen exenciones y beneficios no tienen su fundamento en razones de carácter fiscal sino en razones de política social y económica, cfr. BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 129 y ss., para quien la concesión de exenciones y beneficios a las cooperativas, además de contribuir eficazmente al cumplimiento de objetivos constitucionales, es en sí misma un objetivo constitucional: la valoración constitucional de la cooperativa como instrumento especialmente idóneo para la consecución de determinados fines de política social y económica que constituyen una exigencia de la justicia inspirada en el principio de solidaridad y en razón de lo cual se ordena su fomento. En este sentido para MARTIN FERNANDEZ, F. J., *Las cooperativas y su régimen tributario*, ob. cit., p. 44, la Ley 20/1990 pretende proteger las finalidades sociales y el fomento de la institución coopera-

la libertad de amortización de determinados elementos de su activo²⁴ en el Impuesto de Sociedades -IS- (art. 33. 2 y 3 LRFC), la bonificación en la cuota en el Impuesto sobre Actividades Económicas -IAE²⁵- y sobre Bienes Inmuebles (art. 33.4 LRFC), la exención de determinadas operaciones sujetas al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (art. 33.5 LRFC)²⁶ y de determinados actos y contratos sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -ITPAJD- (art. 33.1 LRFC)²⁷.

Los referidos beneficios fiscales no quedaban sin embargo únicamente referidos a los costes implícitos en la adopción de la forma cooperativa y se proyectaban también a los que comportaba el cambio de su estructura jurídica: exención del ITPAJD de los actos de fusión y escisión [art. 33.1 a) LRFC] y reconocimiento a las operaciones de fusión o escisión realizadas por las cooperativas al amparo de lo dispuesto en la Ley 76/1980 de 26 de diciembre de los beneficios fiscales ahí previstos en su grado máximo (art. 33. 6 LRFC). No obstante y como es sabido, con la Ley 29/1991 de 16 de diciembre de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas se derogó la Ley 76/1980 y se optó por la neutralidad impositiva en el tratamiento de tales operaciones societarias: el gravamen queda diferido a la transmisión de activos que se produzca con posterioridad a la fusión o escisión de la cooperativa²⁸.

Las cooperativas especialmente protegidas, además de gozar de los beneficios reconocidos para las cooperativas protegidas, están exentas en el ITPAJD para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios (art. 34.1 LRFC) y dis-

.../...comporta la modalización de los beneficios reconocidos con carácter general a las cooperativas fiscalmente protegidas (cfr. art. 40 LRFC), por todos, VICENT CHULIA, F., «El nuevo estatuto jurídico de la cooperativa de crédito (I)», RDBB, 1994, p. 16 para quien la legislación sobre cooperativas de crédito más que especialidades introduce una desvirtuación del modelo general, al admitir en gran medida el voto porporcional a la aportación de capital y el carácter en buena medida repartible entre los socios del patrimonio social formado en la explotación de la empresa.

24.- El reconocimiento de esta libertad de amortización, exacto en su concepción como instrumento de autofinanciación empresarial y coherente con el fortalecimiento de la vertiente empresarial de la cooperativa pretendido en la legislación sustantiva (cfr. Exposición de Motivos, parr. X, LGC), no se realiza sin embargo de forma adecuada. En efecto, no parece justificado limitar la libertad de amortización a un periodo máximo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro. Baste pensar que en el IS las explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo establecido en la Ley 19/1995 de 4 de julio de Modernización de las Explotaciones Agrarias pueden amortizarse durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria y que este mismo plazo es aplicable a las sociedades anónimas laborales [art. 11. 2 a) y e) LIS]. De otro lado, tampoco se ve la razón para impedir que puedan computarse gastos por libertad de amortización si los resultados cooperativos del ejercicio son positivos, cfr. BARBERENA, I., Sociedades cooperativas, ob. cit., p. 191.

25.- Conviene tener en cuenta que la Ley 6/1991 de 11 de marzo modifica parcialmente el IAE y excluye del mencionado impuesto las actividades agrícolas, de ganadería dependiente, forestales y pesqueras (art. 1.2). Ello ha llevado a la doctrina a entender que la cooperativa agraria que no efectúa ganadería independiente está fuera del ámbito de aplicación del tributo pues se considera que no existe actividad empresarial, por todos, cfr. ROSEMBUJ, T., Régimen fiscal de las cooperativas, ob. cit., pp. 36 y 37.

26.- Debe recordarse que en Canarias, Ceuta y Melilla no se aplica el IVA y se mantiene en vigor el antiguo IGT.

27.- En relación con la exención aquí prevista conviene realizar una serie de precisiones. De un lado, que la exención no afecta a la cuota tributaria fijada en relación con las matrices y copias de las escrituras y actas notariales así como con los testimonios que se extiendan (art. 31.1 TRITPAJD). De otro lado, que no parece justificado referir la exención únicamente a los actos de ampliación de capital. Aunque se ha entendido que con ello se trata de favorecer la creación y el fortalecimiento de las cooperativas, cfr. BARBERENA, I., Sociedades cooperativas, ob. cit., p. 182, no puede desconocerse que el mantenimiento de una situación competitiva en el mercado bien puede exigir llevar a cabo operaciones de reducción del capital. Con todo, esta objeción afectaría únicamente a la reducción de capital que suponga una modificación de los estatutos sociales y no a la reducción de capital por baja de los socios o asociados por las dificultades técnicas de gravar esta operación cuando no se formaliza [art. 49.1 b) TRITPAJD].

28.- Podría cuestionarse en este contexto si este régimen es también aplicable en el ámbito tributario foral. Aunque la Directiva 90/434 se refiere al régimen fiscal común a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, se ha entendido con acierto que ello no impide que estos principios sean también válidos para las operaciones realizadas en el marco nacional y, naturalmente, para las operaciones comprendidas en el ámbito tributario foral (art. 1.2 L 29/1991 y art. 1 Ley Foral Navarra 8/1992 por la que se regula el régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y liquidaciones de sociedades matriz filial), cfr. CERDA, F., Escisión de la sociedad anónima, Tirant lo Blanch, Valencia, 1993, p. 435.

frutan de una bonificación en la cuota íntegra en el IS del 50% (art. 34.2 LRFC). Y aquí debe sin duda destacarse, entre otros factores y por lo que ahora interesa, la referencia a la capacidad económica de los socios y la injustificada relevancia atribuida al principio mutualista como criterios orientadores de la articulación de este diferente nivel de protección (cfr. Exposición de Motivos de la LRFC). En la medida en que los beneficios fiscales se destinan a la cooperativa como forma de organización, no parece adecuado que estos atiendan a otros parámetros como la capacidad económica de sus socios: en línea de principio, los socios de las cooperativas especialmente protegidas han de recibir el mismo trato que los socios de otras cooperativas²⁹.

No puede dejar de señalarse, de otro lado, que la atribución de unos beneficios adicionales por el mayor acercamiento al principio mutualista de determinadas cooperativas contrasta con la evolución que se observa en el régimen jurídico societario sin presentar prácticamente especialidad alguna en relación con las cooperativas que se protegen. En efecto, superada una concepción según la cual la cooperativa no podía desarrollar la actividad propia de su objeto social con terceros no socios sino de forma excepcional y previa autorización, se reconoce ahora la posibilidad de realizar operaciones con terceros no socios aunque no concurren circunstancias excepcionales, de modo sin duda más coherente con el mandato constitucional de fomento del cooperativismo y con los principios de la Alianza Cooperativa Internacional (cfr. Exposición de Motivos, párr. I, LGC)³⁰. Debe tenerse en cuenta además que en el ámbito societario la posibilidad de realizar operaciones con terceros con el fin de que la cooperativa pueda alcanzar un volumen suficiente de actividad económica se ha reconocido en relación con las cooperativas especialmente protegidas prácticamente en los mismos términos que en la regulación fiscal, como puede apreciarse en el régimen de las cooperativas agrarias (art. 134 LGC), de consumo (art. 128 LGC), de trabajo asociado (art. 118.7 LGC), de explotación comunitaria de la tierra (art. 136.4 LGC) y del mar (art. 141.3 LGC), y que otras cooperativas en las que la exigencia de operar con sus propios socios puede ser mayor no se encuentran entre las especialmente protegidas,

29.- BOTELLA, C., «La revisión del régimen fiscal de cooperativas, ob. cit., p. 124, o BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas, ob. cit., p. 164, para quien a efectos tributarios la capacidad económica de cada socio es tomada en consideración en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.*

30.- Tanto en el Código de Comercio (art. 124), como en la LGC 1974 y su Reglamento, se consideraba como nota definitoria de las cooperativas que no realizaran actos de comercio extraños a la mutualidad. Este planteamiento inicial fue pronto superado por la legislación autonómica: en la LVascC de 1982 se aprecia la ruptura del principio mutualista en relación con las cooperativas de consumo [art. 57.2 e)] y en la LCatC de 1983 en relación con las cooperativas agrarias (art. 88) y mereció la valoración favorable de la doctrina más atenta, no satisfecha sin embargo con el resultado alcanzado, cfr. VICENT CHULIA, F., «La reforma, ob. cit., p. 128, quien considera que el principio mutualista es contrario al fomento del cooperativismo y al art. 129.2 CE. Este proceso se consolida con la LGC de 1987 y con la legislación autonómica posterior: sin desconocer que la mayor parte de las transacciones de la cooperativa han de realizarse con los socios, expresamente en la LVascC de 1993 se indica en su Exposición de Motivos que no pueden prolongarse perspectivas que confunden cooperación con mutualidad. También la LCatC de 1992 reconoce la posibilidad de realizar operaciones con terceros en determinados supuestos: las cooperativas agrarias (art. 83), cooperativas de consumidores y usuarios (art. 86.2), cooperativas de crédito (art. 90.1), cooperativas de vivienda (95.7), cooperativas de servicios (art. 100.4), cooperativas de trabajo asociado (art. 101.1), y de artesanos (art. 105.2) y, en el mismo sentido, con el fin de que las sociedades cooperativas andaluzas puedan competir en igualdad de condiciones con otras entidades mercantiles, la LAndC señala en su Exposición de Motivos la conveniencia de regular las operaciones con terceros de manera más libre que en la legislación existente, y en la LVaC se admite con carácter general que las cooperativas puedan realizar la actividad cooperativizada con terceros en las condiciones establecidas en la ley (art. 3.2). Acertadamente se ha señalado en este contexto que la apertura operativa a ciertos terceros tiene por objeto extender la actividad económica de la cooperativa, pero no distorsionar el objeto y fin social y el componente subjetivo de la entidad, cfr. PAZ CANALEJO, N., *Comentarios, ob. cit. I, p. 113, y en cualquier caso, se conforma como una finalidad deseable, cfr. VICENT CHULIA, F., «Situación actual de las cooperativas, ob. cit., p. 38. No falta sin embargo en la doctrina quien frente a esta tendencia afirma la esencialidad del principio mutualista y advierte de los riesgos de su ruptura, cfr. LLOBREGAT, M^a. L., *Mutualidad y empresas cooperativas, José M^a Bosch, Barcelona, 1990, p. 218 y ss., y quien entiende que desde el mismo se ha de enjuiciar la actividad lucrativa realizada y el régimen fiscal aplicable, cfr. DE LUIS ESTEBAN, J.L., «Presente y futuro de la fiscalidad de las cooperativas», Revista cuatrimestral del CIRIEC, número extraordinario de octubre de 1987 sobre fiscalidad de las cooperativas, p. 138.**

como las cooperativas de seguros que no ejercen la actividad en la modalidad de trabajo asociado, las de transporte³¹ ó aquellas que cumplan una función de auxilio financiero de otras cooperativas o de los socios de estas³².

Conviene señalar en este contexto que las cooperativas de segundo grado pueden disfrutar de los beneficios reconocidos a las cooperativas protegidas y a las cooperativas especialmente protegidas como reflejo de la protección fiscal que se dispensa a la cooperativa de primer grado, aunque puede ser protegida si en ella no concurre ninguna de las causas que determinan la pérdida de protección³³. No obstante, la configuración en el ámbito jurídico societario de la cooperativa de segundo grado como una agrupación de empresas revela sin duda la inadecuación del régimen fiscal establecido. De modo coherente con el régimen fiscal previsto con anterioridad para las Uniones Temporales de Empresas (UTE) y para las Agrupaciones de Interés Económico (AIE)³⁴, debía haberse aplicado a las cooperativas de segundo grado el régimen de transparencia fiscal: su configuración como forma de integración y colaboración de las cooperativas de primer grado asociadas para el mejor desarrollo de sus actividades justifica la solución que se propone³⁵. Finalmente ha de indicarse que el principio de colaboración intercooperativa resulta suficientemente tutelado con la sujeción de las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas al régimen de entidades parcialmente exentas (art. 36 LRFC y 133 LIS) y la exclusión de las rentas que deriven del ejercicio de explotaciones económicas: recuérdese que las normas sobre intervención temporal, sanciones y descalificación de sociedades cooperativas no se aplican a estas entidades en atención a que no deben desarrollar una actividad empresarial³⁶.

El criterio adoptado para alcanzar la condición de cooperativa fiscalmente protegida no se mantiene, sin embargo, en la determinación de las causas de pérdida de tal condición. En efecto, la referencia genérica a las disposiciones y principios sustantivos de la LGC y de la correspondiente legislación autonómica se sustituye por la taxativa relación de las circunstancias que comportarán la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida (art. 13 LRFC)³⁷. Las consecuencias que derivan de esta falta de simetría son inmediatas y no se dejan esperar: se contraviene la finalidad que se pretende con el establecimiento de un régimen fiscal especial para las cooperativas y se vul-

31.- BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 166.

32.- MARTIN FERNANDEZ, F. J., *Las cooperativas y su régimen tributario*, ob. cit., p. 83.

33.- BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 263.

34.- Debe recordarse que la Disposición Transitoria de la LAIE prevé la transformación de las Agrupaciones de empresas en UTE así como la adaptación a las disposiciones de la señalada ley de las Sociedades de empresas. En este último caso, si en el plazo señalado no se ha producido la disolución o adaptación quedarán sometidas al régimen tributario general. En este contexto, tanto a las Uniones Temporales de Empresas (art. 10.2 de la Ley 19/1982 de 26 de mayo sobre régimen fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional) como a las AIE (art. 24 LAIE), era de aplicación el régimen de transparencia fiscal en los términos previstos por el art. 3 de la Ley 48/1985 que en este punto modificaba el tenor del art. 19 de la Ley 61/1978 del IS y que se caracterizaba, por lo que ahora interesa destacar, por considerar que las entidades en régimen de transparencia fiscal no habían de tributar por el IS. En la nueva regulación del IS quedan derogadas las referidas remisiones al régimen de transparencia fiscal de la ley 61/1978 y se prevé la tributación de las entidades transparentes y la aplicación de un tipo de gravamen diferente en cada uno de los tres primeros periodos impositivos en que sea de aplicación la Ley (cfr. Disp. Transitoria 23ª). Con un criterio más restrictivo, las AIE y las UTE no tributarán por el IS por la parte de base imponible correspondiente a los socios y a las empresas miembros residentes en territorio español, que imputarán a los mismos (arts. 66 y 68 LIS).

35.- BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 264.

36.- Cfr. VICENT CHULIA, F., *Comentarios*, ob. cit., III, p. 964.

37.- Conviene tener en cuenta que en la regulación del régimen fiscal de las cooperativas de crédito, se sustituyen o adaptan algunas de las causas previstas en el art. 13 LRFC a las disposiciones reguladoras de esta clase de cooperativas (art. 39.2 LRFC).

nera la competencia asumida por las Comunidades Autónomas(CC.AA.) en esta materia. Baste pensar que las cooperativas que no hayan sido descalificadas administrativamente e incurran en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida quedarán, por consiguiente, sujetas al tipo general de gravamen (art. 37.2 LRFC y art. 26 LIS) en contra del fomento del cooperativismo que, como queda dicho, ha de perseguir una legislación fiscal adecuada. De ahí que más correctamente hubiera debido preverse la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida en aquellos supuestos en que en el régimen jurídico societario puede activarse su descalificación³⁸. De otro lado, con la reproducción de las causas de disolución de la cooperativa establecidas en la LGC, se ignora la diferente articulación de alguna de estas causas en la legislación autonómica dificultando, en consecuencia, la coordinación de las diversas leyes sustantivas con una regulación fiscal unitaria³⁹.

De modo coherente con la apuntada tendencia orientada a favorecer el fortalecimiento de la situación competitiva de la cooperativa en el mercado, no ha pasado desapercibida al legislador la posibilidad de mantener la condición de cooperativa fiscalmente protegida en determinados supuestos en los que, no obstante, se ha ignorado injustificadamente la relevancia de los aspectos jurídico-societarios: se puede autorizar la participación en el capital de entidades no cooperativas en una cuantía superior al límite previsto (art. 13.9 LRFC) y, como consecuencia de circunstancias excepcionales no imputables a la propia cooperativa, se pueden autorizar las operaciones con terceros no socios y contratación de personal asalariado cuando ésta necesite ampliar dichas actividades por plazo y cuantía determinados (art. 14 LRFC). En el primer caso, es criticable que el Ministerio de Economía y Hacienda pueda valorar si la participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades sin informe ni consulta del órgano administrativo competente en el ámbito societario⁴⁰. En el segundo caso, la previsión de la regulación fiscal contrasta ciertamente con el régimen más estricto

38. - Es pacífica la doctrina en la valoración crítica de la inclusión entre las causas que determinan la pérdida de beneficios de hechos que no comportan la descalificación de la cooperativa, cfr. BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 154, o ROSEMBUJ, T., *Régimen fiscal de las cooperativas*, ob. cit., pp.50 a 51, para quien la legislación tributaria hace que la tipificación de las causas de pérdida de la protección asuma un contenido independiente de la legislación de fondo, no limitado a sus fines particulares, sino prevalente sobre el derecho cooperativo material. Esta crítica es ciertamente trasladable al ámbito autonómico: en el ordenamiento navarro se prevé la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida en supuestos distintos de los que comporta su descalificación administrativa (cfr. art. 9 LFNC y art. 59 LNC). No obstante, DE LUIS ESTEBAN, J. L., «Presente, ob. cit., p. 150, entiende que para evitar las situaciones de irregularidad, la legislación fiscal debe enumerar aquellos requisitos esenciales en relación con el régimen económico de las cooperativas cuyo incumplimiento daría lugar a que, a efectos tributarios, no tuvieran la consideración de cooperativas aun cuando utilicen esta denominación y no hayan sido descalificadas por el Ministerio de Trabajo. Sin embargo, no parece que haya de ser esta la función de la legislación fiscal. Más exactamente debe considerarse a mi juicio que el cumplimiento de la legislación sustantiva garantizado por los Servicios de Inspección del Ministerio de Trabajo y el establecimiento de un adecuado régimen de sanciones han de permitir a todas las cooperativas recibir el mismo trato de favor en el ámbito fiscal, cfr. PEREZ ROYO, F., «Propuestas, ob. cit., p. 70. Corresponde así al régimen jurídico societario asegurar efectivas barreras de entrada y salida para aquellas unidades económicas que no respondan realmente a lo que ha de entenderse por cooperativas, fondos irrepartibles y reglas de decisión y poder de decisión democráticos, cfr. PONS, L., «Por un estatuto fiscal cooperativo: una alternativa a planteamientos tradicionales», *Revista cuatrimestral del CIRIEC*, número extraordinario de octubre de 1987 sobre fiscalidad de las cooperativas, *Revista cuatrimestral del CIRIEC*, número extraordinario de octubre de 1987 sobre fiscalidad de las cooperativas, p. 87.

39. - La necesidad de lograr la unidad de la legislación tributaria sin que existieran discriminaciones por razón del territorio fue recordada por BOTELLA, C., «La revisión del régimen fiscal de cooperativas, ob. cit., p. 125, para quien cualquier cooperativa, cualquiera que fuera su legislación sustantiva, había de poder disfrutar de unos beneficios inherentes al estímulo de esta forma social. Es evidente que la coexistencia entre la legislación tributaria y las distintas leyes que regulan las cooperativas exige la remisión a las circunstancias que en cada una de ellas tiene la consideración de causa de descalificación, cfr. ROSEMBUJ, T., *Régimen fiscal de las cooperativas*, ob. cit., p. 50, o BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 156.

40. - Cfr. ROSEMBUJ, T., *Régimen fiscal de las cooperativas*, ob. cit., p. 52.

de la legislación sustantiva en el que la posibilidad de solicitar autorización para el mismo tipo de operaciones presupone que por tales circunstancias se ponga en peligro la viabilidad económica de la cooperativa (art. 5.2 LGC)⁴¹. Y aquí la competencia reconocida a los Delegados de Hacienda para autorizar que no se apliquen los límites previstos en la legislación fiscal plantea la necesidad de valorar el ámbito de eficacia que debe atribuirse a las autorizaciones concedidas para estas mismas operaciones de conformidad con la legislación sustantiva por la Dirección General de Cooperativas y Sociedades Laborales, el Ministerio de Economía y Hacienda, o el centro administrativo autonómico competente (disp. ad. 1ª LGC): difícilmente puede aceptarse que el Delegado de Hacienda autorice tales operaciones a partir de juicios de conveniencia u oportunidad y sin consideración del régimen jurídico societario⁴².

3.- La adaptación de la regulación fiscal a las características estructurales de la cooperativa como técnica de organización

Además de las normas incentivadoras del cooperativismo, el régimen fiscal especial de las cooperativas se caracteriza por un conjunto de disposiciones que adaptan las normas tributarias a la particular técnica de organización. Conviene destacar ahora los aspectos societarios del régimen sustantivo de las cooperativas que de modo más relevante repercuten en el ajuste de la regulación del IS, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Si la cooperativa como técnica de organización permite la satisfacción de los intereses y necesidades socioeconómicas de las personas que asocia sin obtener beneficio social repartible, no parece justificada su sujeción al IS pues, de otro modo, se gravaría una «renta social ficticia»⁴³. Como es sabido, el excedente cooperativo se distingue del beneficio social porque procede de la masa de gestión económica cooperativa integrada por entregas de productos, prestaciones de servicios y pagos realizados por el socio para participar de la actividad cooperativizada sin perder la propiedad sobre ellos: la cooperativa gestiona la colocación de estos recursos en el mercado por cuenta o interés de los propios socios, que actúan conjuntamente a través de aquella. Así mientras el socio de una sociedad obtiene beneficios indirectos mediante el incremento del patrimonio social, en la cooperativa el socio puede y debe obtener el beneficio directamente sin que sea presupuesto la existencia de un beneficio social realizado en el patrimonio social⁴⁴.

41.- Esta exigencia ha sido atenuada en la doctrina por entender que en la medida en que se trata de evitar un resultado dañoso para la cooperativa no es imprescindible esperar a que se produzcan todos los hechos que atenten contra la viabilidad de la empresa, cfr. PAZ CANALEJO, N., *Comentarios*, ob. cit., I, p. 125.

42.- Las contradicciones que esta doble competencia puede producir en el ordenamiento han sido señaladas en la doctrina, cfr. ROSEMBUJ, T., *Régimen fiscal de las cooperativas*, ob. cit., pp. 52 y 53, o BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 158, para quien debería ser suficiente que la cooperativa pusiera en conocimiento del Delegado de la Agencia Estatal la autorización concedida por la Dirección General de Cooperativas y Sociedades Laborales.

43.- Cfr. VICENT CHULIA, F., *Comentarios*, ob. cit., III, p. 349.

44.- Cfr. VICENT CHULIA, F., *Comentarios*, ob. cit., III, pp. 349 y 350.

Esta caracterización estructural de la cooperativa ha llevado a la doctrina a proponer el establecimiento del tipo impositivo cero en el IS⁴⁵ y, de forma más generalizada, a entender que la adopción para las cooperativas del régimen de transparencia fiscal era la solución más adecuada para eliminar el obstáculo de la interposición de la persona social⁴⁶. Conviene recordar en este contexto que este régimen fue previsto con anterioridad con carácter opcional para todas las cooperativas⁴⁷ y que ha sido acogido posteriormente en relación con una técnica de organización como es la AIE en la que, como queda dicho en relación con las cooperativas, el beneficio es la parte de la ventaja consorcial que no se ha percibido directamente (cfr. art. 24 y ss. LAIE y art. 66 LIS)⁴⁸. Y aquí ciertamente el fomento del cooperativismo desde un punto de vista funcional, y el fortalecimiento de los recursos propios de la cooperativa desde un punto de vista estructural, bien podrían lograrse en régimen de transparencia mediante la exclusión del gravamen de la parte del retorno que se acredite a través de incorporación al capital social o mediante la imputación de pérdidas sin limitación alguna⁴⁹, toda vez que sobre la imputación de los resultados a los socios una vez atendidos los fondos comunitarios (art. 1 LGC) se construye el régimen general de aplicación de los excedentes (art. 84 LGC), el retorno cooperativo (art. 85 LGC) y la imputación de pérdidas (art. 87 LGC)⁵⁰. No obstante, en la LRF, con la previsión de unas reglas especiales aplicables en el IS a todas las cooperativas se ha suprimido toda posibilidad de llevar a cabo la señalada imputación de resultados⁵¹ y se producen una serie de desajustes técnicos que ahora parece oportuno indicar⁵².

Es sabido que en la legislación sustantiva la determinación de los resultados de ejercicio de la cooperativa, de modo coherente con los principios cooperativos de no distribución de dividendos y devolución de retornos en proporción a la participación en las operaciones cooperativas⁵³, ha hecho necesario distinguir varias clases de ingresos⁵⁴: excedentes o excedentes cooperativos, producidos

45.- Cfr. PONS, L., «Por un estatuto, ob. cit., p. 88.

46.- Por todos, PEREZ ROYO, F., «Propuestas, ob. cit., p. 71 y ss.

47.- La O. M. de 14 de febrero de 1980 a través de la que se llevó a cabo la adaptación del régimen tributario de las cooperativas a la LIS establecía que las cooperativas fiscalmente protegidas y las de segundo grado, así como aquellas en que se dieran los requisitos previstos en el art. 12.3 del IRPF, podrían acogerse al régimen de transparencia fiscal previsto en el art. 19 de la LIS.

48.- Cfr. PAZ-ARES, C., en PAU PEDRON, A., (coord.), Comentarios a la Ley de Agrupaciones de Interés Económico, Tecnos, Madrid, 1992, p. 43, para quien el beneficio previsto en la LAIE se presenta como un retorno similar al que se produce en el ámbito de las cooperativas. Debe advertirse que en la LIS se deroga el art. 27 de la LAIE y los artículos 24 y 30 de la misma ley en lo que afecta al IS y que expresamente se dedica el capítulo II del Título VIII relativo a los regímenes tributarios especiales a la regulación de las AIE (arts. 66 y 67).

49.- Cfr. FALCON, R., Prólogo a MARTIN FERNANDEZ, F. J., Las cooperativas y su régimen tributario, ob. cit., p. 19. En la OM de 14 de febrero de 1980 se preveía la imputación de los beneficios o pérdidas obtenidos por las cooperativas aun cuando dicho beneficio no hubiere sido objeto de distribución, salvo las cantidades destinadas por precepto legal y con carácter obligatorio al Fondo de Reserva (Título V, punto 1º). Conviene recordar que en la AIE la obligación de imputar pérdidas conlleva una exigencia de equilibrio financiero que tiene como finalidad evitar que se produzcan situaciones de desbalance que impidan atender al cumplimiento de las deudas integradas en el pasivo exigible, cfr. MAS-SAGUER, J., «La Agrupación de Interés Económico. Un primer comentario de los aspectos jurídico-societarios de la Ley 12/1991 de 29 de abril», RGD, 1991, p. 7662.

50.- Para estas concordancias, puede verse PAZ CANALEJO, N., Comentarios, ob. cit., I, pp. 9 a 10.

51.- La opción del legislador en este punto ha sido criticada con carácter general por la doctrina, cfr. ROSEMBUJ, T., Régimen fiscal de las cooperativas, ob. cit., p. 56, para quien no parece existir otra explicación que la del mero interés fiscal y recaudatorio orientado a excluir de cualquier posibilidad de ventaja a la sociedad cooperativa que, aunque legalmente constituida, está fuera de los requisitos que apoyan la esencia y fundamento de la protección fiscal, o BARBERENA, I., Sociedades cooperativas, ob. cit., p. 235 y ss., quien después de valorar críticamente la supresión del régimen de transparencia fiscal defiende la necesidad de generalizar y facilitar, mediante una regulación adecuada, la aplicación del régimen de transparencia a las cooperativas.

52.- De este riesgo advertía ya en la doctrina PONS, L., «Por un estatuto, ob. cit., p. 86, para quien la previsible aplicación del régimen común no exaría exenta de problemas técnicos cuando se buscaran fórmulas de fomento efectivas.

53.- Cfr. VICENT CHULIA, F., Comentarios, ob. cit., III, p. 325.

54.- Sigo a VICENT CHULIA, F., Comentarios, ob. cit., III, p. 342.

en la actividad ordinaria desarrollada con los socios, a partir de los que se satisfarán los retornos, como complemento de los anticipos y dando como resultado la ventaja mutualística, y beneficios procedentes de distintas fuentes: actividad ordinaria realizada con terceros, resultados financieros obtenidos en inversiones en empresas no cooperativas y resultados extraordinarios por plusvalías obtenidas con la enajenación de activos del inmovilizado (83.2 LGC). Esta diferenciación se acoge por la legislación fiscal especial que hace referencia a los resultados cooperativos en relación con la primera clase de ingresos y a los resultados extracooperativos en relación con la segunda y supera de este modo la confusión a que podía inducir el tenor de la regulación sustantiva del excedente de las cooperativas (art. 84.1 LGC)⁵⁵. No obstante, su relevancia tiene un alcance injustificadamente más limitado que en el régimen jurídico societario: carece de sentido respecto a las cooperativas que no gozan de la condición de cooperativa especialmente protegida, pues éstas tributan al tipo general del IS por la totalidad de sus resultados (art. 6.2 LIS)⁵⁶. Y aquí conviene detener la atención en la consideración de los criterios de valoración de las operaciones cooperativizadas adoptado fiscalmente así como de determinación y liquidación de la base imponible.

La adopción del valor de mercado como criterio para la valoración de las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios en el desarrollo de sus fines sociales y de los bienes o servicios entregados o prestados por los socios a la cooperativa (art. 15 LRFC), justificada históricamente para fijar una base imponible estimada del IS en estas empresas que pueden funcionar con excedente cero, aunque pueda explicarse para evitar una deducción superior al precio medio de mercado, es difícilmente compatible con el principio de capacidad de pago y con los principios de veracidad y representación exacta de las cuentas anuales⁵⁷. De ahí que quizá hubiera sido más adecuado prever la activación de este criterio de valoración cuando la diferencia entre el valor contable y el valor de mercado tuviera cierta relevancia⁵⁸. Quedan no obstante excluidas de la regla del valor de mercado las cooperativas de consumidores y usuarios y de vivienda y aquellas que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, pues en estos casos se computará como precio aquel por el que efectivamente se hubiesen realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros (art. 15.3 LRFC). Aunque en la legislación sustantiva se utilizan los términos suministros y servicios a los socios con referencia a las cooperativas agrarias (art. 133 LGC), de servicios (art. 139 LGC) y de transportistas (art. 141 LGC), una interpretación coherente con la forma normal de operar

55.- Como es sabido, el art. 84.1 relativo a la aplicación de los excedentes del ejercicio, literalmente establecía que los impuestos se deducían de los excedentes netos del ejercicio. Parecía entonces que no regía para las cooperativas el concepto de beneficio neto o beneficio disponible después de pagado el impuesto de sociedades procedente de la Cuarta Directiva propugnándose por la doctrina su modificación en este sentido, cfr. VICENT CHULIA, F., *Comentarios*, ob. cit., III, p. 343.

56.- Cfr. BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 216, nota 435, o ROSEMBUJ, T., *Régimen fiscal de las cooperativas*, ob. cit., p. 110, para quien esta sería una de las "luminosas contradicciones", que determina la aparición de la cooperativa no protegida junto a la protegida y especialmente protegida.

57.- Cfr. VICENT CHULIA, F., *Comentarios*, ob. cit., III, pp. 331 y 332, o BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 206, para quien este régimen carece de sentido en relación con aquellas entidades que, como las cooperativas, tienen por objeto precisamente la satisfacción de las necesidades de sus socios a precios inferiores a los de mercado. No obstante, PEREZ ROYO, F., «Propuestas», ob. cit., p. 79, considera que con esta regla de valoración no sólo se protegen los intereses de la Hacienda Pública sino también los intereses de la cooperativa frente al riesgo de dismunción del excedente neto que ha de servir como base de cálculo para las dotaciones a fondos irrepartibles.

58.- Cfr. MARTIN FERNANDEZ, F. J., *Las cooperativas y su régimen tributario*, ob. cit., p. 127. Este es por lo demás el criterio acogido en la LIS en relación con las reglas de valoración de las operaciones vinculadas: la Administración tributaria podrá valorar por su valor normal de mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas —una sociedad y sus socios— cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor normal de mercado (art. 16).

de las cooperativas ha de llevar a entender sometidas a este régimen todas aquellas operaciones que cierren su ciclo comercial con el socio⁵⁹.

La base imponible de los resultados cooperativos y extracooperativos resulta de integrar y compensar los ingresos de una y otra clase y los gastos específicos necesarios para su obtención así como la parte que corresponda a los gastos generales de la cooperativa (art. 16. 1 a 4 LRFC). Los rendimientos cooperativos comprenden correctamente el conjunto de ingresos que derivan de la realización de la actividad cooperativizada: las operaciones realizadas con los socios, las cuotas satisfechas por ellos, las subvenciones corrientes, las subvenciones de parte de capital en la parte imputable a cada ejercicio económico, los beneficios obtenidos por la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas y, finalmente, los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada (art. 17 LRFC).

El criterio de determinación de los rendimientos cooperativos acogido es sin embargo más discutible si se atiende a los gastos que tienen la consideración de deducibles. Y aquí parece oportuno detener siquiera sea brevemente la atención en las prestaciones realizadas por los socios, los intereses devengados por sus aportaciones y los retornos incorporados al fondo especial regulado en la LGC [art. 85 c)] así como en la determinación de la cuantía deducible de las dotaciones efectuadas al Fondo de Educación y Promoción (FEP) (art. 19 LRFC). La valoración a precios de mercado aunque figuren en contabilidad por un valor inferior de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios, las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa (art. 18 LRFC), constituye una excepción al requisito de contabilización que el gasto ha de cumplir para ser deducible que no encuentra justificación en las características de la cooperativa⁶⁰. De otro lado, la consideración como gasto deducible de los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social (art. 18 LRFC), coherente con su configuración como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias [art. 83. 1 c) LGC], pugna con una interpretación modificativa del régimen jurídico sustantivo en cuya virtud su deducción como gasto debe ser provisional y técnicamente ha de anotarse más bien como dotación de una provisión para el eventual pago de los mismos, en el caso de que exista excedente de ejercicio suficiente⁶¹. De ahí que probablemente su tratamiento fiscal más adecuado sea el propio de las utilidades derivadas de la condición de socio y no el de gasto financiero⁶⁰. Finalmente es inadecuada la referencia que se hace a los intereses devengados por los retornos incorporados al fondo especial regulado en la LGC: constituyen un gasto financiero sin presentar especialidad alguna en la regulación del IS⁶³.

59.- Cfr. MARTIN FERNANDEZ, F. J., *Las cooperativas y su régimen tributario*, ob. cit. p. 129, o BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 208, para quien salvo las cooperativas de trabajo asociado y las de explotación común de la tierra, todas las demás clases de cooperativas reguladas en la LGC tienen por objeto la prestación de suministros y servicios a los socios.

60.- Cfr. VICENT CHULIA, F., *Comentarios*, ob. cit., III, p. 333, para quien la voluntad del legislador de mantener un sistema artificioso para la exacción del IS las cooperativas, no debe repercutir en su gestión ni en su cuenta de pérdidas y ganancias.

61.- Cfr. VICENT CHULIA, F., *Comentarios*, ob. cit., III, p. 271, o LLOBREGAT, M^a. L., *Mutualidad*, ob. cit., p. 278, para quien su consideración como gasto implicaría una reducción de la cantidad de excedentes netos en detrimento de la constitución de un fondo de reserva más sólido y ocasionaría un perjuicio inevitable a los socios que más intensamente han participado en la actividad que constituye el objeto social.

62.- En contra, sin embargo, PEREZ ROYO, F., «Propuestas», ob. cit., pp. 74 a 75, para quien aunque se trate de una forma de remuneración correspondiente a fondos propios, su tratamiento fiscal ha de ser el propio de un gasto financiero.

63.- Cfr. BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 229.

Es sabido que el FEP se conforma en la regulación sustantiva como una dotación destinada a ser invertida o gastada en cada ejercicio y como una dotación permanente de un patrimonio separado afecta en cualquier caso a la educación de los socios, trabajadores y ciudadanos en el ideario cooperativo y a la formación de un movimiento cooperativo⁶⁴ y a la que puede destinarse en el régimen general una cuantía global máxima del 30% de los excedentes netos del ejercicio económico (art. 84 LGC). En la regulación fiscal se prevé la deducción por las dotaciones efectuadas a este fondo con el límite establecido en la LGC (art. 19.1 LRFC) y sin tener en cuenta por tanto su diferente articulación en la legislación autonómica. Aunque tal cautela pueda parecer innecesaria si se atiende a la materialización de los importes no aplicados de dicho fondo (art. 89.4 LGC)⁶⁵, no puede perderse de vista que lo que exceda del señalado límite en sentido técnico más constituye aplicación de renta que gasto necesario⁶⁶. De otro lado y en la medida en que corresponde a la Asamblea General fijar las líneas básicas de aplicación del FEP (89.2 LGC), correctamente a mi juicio se prevé la consideración como ingreso de las cantidades que se destinen a una finalidad distinta de la aprobada (art. 19.3 LRFC).

En el tratamiento de los resultados extracooperativos se distingue entre rendimientos extracooperativos, procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios, los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa y los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa (art. 21 LRFC), y los incrementos y disminuciones patrimoniales (art. 22 LRFC). Entre los primeros se consideran los procedentes de las secciones de crédito de las cooperativas y se exceptúan inadecuadamente, en mi opinión, los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por empresas públicas (art. 21.3 LRFC), pues constituyen en línea de principio fuentes de financiación ajenas al ejercicio de la actividad cooperativizada. De otro lado y en relación con la regulación de los incrementos y disminuciones de patrimonio, no parece justificado excluir los resultados de la regularización del activo de su consideración como incremento patrimonial cuando lo disponga la ley especial que la autorice [art. 22.2 c) LRFC]⁶⁷. En efecto, si las aportaciones obligatorias o voluntarias de los socios y asociados, las cuotas de ingreso y las deducciones en las aportaciones destinadas al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) de conformidad con las funciones que a éste corresponden en la estructura financiera de la cooperativa no se consideran incrementos de patrimonio, no se ve la razón para excluir de esta calificación a los resultados de la regularización del activo destinados al mismo. Quizá hubiera debido entenderse más exactamente como incremento de patrimonio únicamente aquella parte de los resultados de la actualización que no deben obligatoriamente destinarse al FRO (art. 77 LGC)⁶⁸.

Parece oportuno realizar una última precisión en relación con el tipo de gravamen aplicable a estos resultados extracooperativos. Como es sabido, a la base imponible, positiva o negativa, correspon-

64.- Cfr. VICENT CHULIA, F., *Comentarios*, ob. cit., III, p. 382 y ss.

65.- Cfr. PEREZ ROYO, F., «Propuestas», ob. cit., pp. 75 y 76.

66.- Cfr. BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 223, o VICENT CHULIA, F., *Comentarios*, ob. cit., III, p. 346, para quien a efectos fiscales las sobredotaciones del FEP debían ser consideradas como gastos deducibles del IS, si bien hasta el 30% de los excedentes netos.

67.- Ha de señalarse que las cooperativas podrán acogerse con carácter voluntario a las medidas sobre actualización de balances con pago de un gravamen único del 3% sobre la revalorización de los activos, (cfr. art. 5 y ss. RD 7/1996 de 7 de junio sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica).

68.- Cfr. BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 232.

diente a los resultados extracooperativos se le aplicará el tipo general [art. 33. 2 b) LRFC y art. 26.3 LIS]. No obstante y en la medida en que como queda dicho en la legislación cooperativa puede observarse una tendencia a reconocer la posibilidad de actuación con terceros sin carácter excepcional, no parece adecuada la aplicación a las operaciones con terceros del tipo impositivo común o general y quizá debiera aplicarse un tipo de gravamen reducido, toda vez que necesariamente han de destinarse al FRO (art. 88.2 y art. 83.2 LGC)⁶⁹.

La base imponible correspondiente a cada una de las clases de resultados debe reducirse a efectos de la liquidación en el 50% de la parte de los mismos que se destine obligatoriamente al FRO (art. 16.5 LRFC). No resulta justificada sin embargo por las características de la organización financiera de la cooperativa la limitación de la cuantía en que puede reducirse. En efecto, por tratarse de fondos irrepartibles que revierten a la comunidad en la liquidación de la cooperativa, el FRO merece sin duda un tratamiento distinto del previsto en el régimen general del IS para las reservas legales de otras sociedades. Carece por ello de sentido la reducción de la base imponible en la mitad de lo destinado obligatoriamente al mismo. La totalidad de las cantidades que las cooperativas destinen al FRO con carácter obligatorio deben poder deducirse de los resultados netos para liquidar la base imponible⁷⁰. Precisamente por ello resulta acertado considerar que la aplicación de estos fondos irrepartibles a finalidades distintas de las que les son propias, comportará su consideración como ingreso del ejercicio en que se produzca (art. 19.4 LRFC).

Resta finalmente examinar las particularidades que presenta en la determinación de la cuota tributaria el régimen de imputación de pérdidas previsto para las cooperativas. Como es sabido, la aplicación de diferentes tipos de gravamen a las bases imponibles resultantes, ha hecho necesaria la sustitución del régimen de integración en la base de los rendimientos por un sistema de integración de cuotas⁷¹ que, de nuevo, sólo tiene sentido en relación con las cooperativas fiscalmente protegidas⁷². La compensación habrá de realizarse entonces aplicando a la base negativa el tipo de gravamen correspondiente a los rendimientos que determinan que sea negativa y si ambos tipos de rendimientos fueran negativos, aplicando a cada uno el correspondiente tipo de gravamen⁷³.

La incorporación al patrimonio del socio de valores gestionados de conformidad con los principios cooperativos en su interés, de un lado, y, de otro, las variaciones que pueda experimentar derivadas

69.- Cfr. VICENT CHULIA, F., «Situación actual, ob. cit., p. 46. Sin embargo, para PEREZ ROYO, F., «Propuestas, ob. cit., en línea con la regulación sustantiva debían excluirse los resultados procedentes de las operaciones con terceros del tratamiento de favor propuesto para las actividades estrictamente cooperativas, lo que estaría en consonancia con el principio de respeto a las reglas de competitividad en el mercado.

70.- La doctrina no ha sido pacífica en la valoración de las operaciones de liquidación de la base imponible. Para BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 233, la totalidad de las cantidades que las cooperativas destinen al FRO con carácter obligatorio deberían poder ser deducidas de los resultados netos. Así para VICENT CHULIA, F., *Comentarios*, ob. cit., III, p. 346, a efectos fiscales las sobredotaciones del FRO no son gastos, pero minoran la base imponible cuando vengan exigidas por los estatutos o por la legislación autonómica. En un sentido más amplio entiende PEREZ ROYO, F., «Propuestas, ob. cit., p. 75, que las cantidades que el excedente neto generado en actividades estrictamente cooperativas sean destinadas a la constitución de los fondos irrepartibles contemplados en la legislación sustantiva sobre cooperativas, deben quedar excluidas de gravamen.

71.- En el caso de que se optara por el régimen de transparencia, habrán de imputarse a los socios los resultados negativos que efectivamente hayan soportado. No serán imputables en cambio las pérdidas destinadas a los Fondos de Reserva, cuya dotación, como queda dicho en el texto, da lugar a reducciones del excedente neto gravable, cfr. PEREZ ROYO, F., «Propuestas, ob. cit., p. 77.

72.- Cfr. ROSEMBLÚ, T., *Régimen fiscal de las cooperativas*, ob. cit., p. 110.

73.- Cfr. BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., pp. 248 y 249.

de la transmisión o reembolso de las aportaciones sociales, determinan que sea ahora adecuado atender a las peculiaridades que su tratamiento merece en el IRPF por la especial naturaleza de la cooperativa. Debe recordarse que el retorno se distingue de los dividendos sociales básicamente porque es la última transformación de las entregas y pagos hechos por el socio para la utilización de los servicios cooperativos, porque se distribuye en proporción a la actividad cooperativizada y porque no presupone la existencia de un beneficio social⁷⁴. De ahí que no pueda compartirse la asimilación de la parte del excedente disponible acreditado en concepto de retorno a los dividendos cuando se trata de practicar las retenciones que procedan de acuerdo con el ordenamiento vigente (art. 28 LRFC) o en los casos de deducción por doble imposición (art. 32 LRFC) y de ahí también la mayor adecuación del régimen de transparencia fiscal a las características estructurales de las cooperativas: el retorno bien puede configurarse como una categoría autónoma de rentas aunque no tenga el carácter de renta regular⁷⁵.

Las diferentes formas de acreditación del retorno cooperativo en el régimen jurídico societario, justifican ciertamente el trato dispensado en la regulación fiscal: únicamente los retornos satisfechos a los socios se consideran rendimientos de capital mobiliario (art. 29 LRFC). No obstante, en ningún caso puede aceptarse el régimen previsto en relación con la deducción por doble imposición de retornos por excluir nuevamente de forma injustificada a la cooperativa que no está fiscalmente protegida. En efecto, puesto que la deducción por doble imposición se conforma como una medida para atenuar la sobreimposición a que se encuentra sujeta cualquier utilidad que se distribuya vinculada a la condición de socio y sin perjuicio de la aplicación del régimen previsto con carácter general en el IRPF, el régimen especial establecido debería ser aplicable a los retornos percibidos por los socios de toda cooperativa legalmente constituida e inscrita y no quedar limitado exclusivamente a los percibidos por los socios de las cooperativas fiscalmente protegidas (art. 32 LRFC). A la misma realidad económica subyacente, retornos distribuidos por la cooperativa, debe corresponder sin duda el mismo tratamiento fiscal⁷⁶.

El régimen jurídico societario de acreditación de los retornos y de imputación de las pérdidas condiciona también el tratamiento fiscal de los incrementos y disminuciones de patrimonio. Debe tenerse en cuenta que los retornos capitalizados tributarán como mayor valor de las aportaciones de capital en el momento en que éstas se transmitan o reembolsen a los socios⁷⁷. De la misma forma, si las pérdidas de la cooperativa han sido reintegradas por el socio en metálico o compensadas con retornos

74.- Sigo a VICENT CHULIA, F., *Comentarios*, ob. cit., III, p. 350.

75.- Para esta caracterización del resultado imputable a los socios en el régimen de transparencia fiscal, cfr. MARTIN QUERALT, J., en FERREIRO LAPATZA, J.J. y otros, *Curso de Derecho tributario, Parte especial*, 11ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 125. En sentido técnico jurídico el socio no tiene en el régimen general un derecho al retorno y no puede exigir que la Asamblea distribuya en forma de retornos la totalidad o siquiera una parte de los excedentes disponibles, cfr. VICENT CHULIA, F., *Comentarios*, ob. cit., III, pp. 351 y 352.

76.- Cfr. ROSEMBUJ, T., *Régimen fiscal de las cooperativas*, ob. cit., p. 92, para quien es evidente que cualquier cooperativa, sea o no protegida, tiene derecho al crédito de impuesto, si se produce sujeción doble a distintos impuestos: carece de fundamento que el socio de una cooperativa, por el hecho de su protección, soporte la doble imposición sobre los retornos en términos diferentes a los de su homónimo de otra cooperativa no protegida. No puede perderse de vista que la aplicación del régimen general a los socios de una cooperativa no protegida, deducción del 40% en la cuota íntegra [arts. 34.1 y 78.7 a) IRPF] puede en ocasiones resultar más beneficiosa para éstos que la resultante de la aplicación del régimen especial. Lo que se trata en definitiva de destacar es que esta diferencia de trato no resulta en modo alguno justificada.

77.- Precisamente y atendiendo a la evolución del patrimonio de la sociedad participada en el RD 8/1996 de 7 de junio de medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas, se establece la deducción por doble imposición también en el momento de la transmisión de las acciones: el socio o accionista al transmitir la participación está obteniendo los beneficios no distribuidos generados durante el período de tenencia de la participación.

incorporados al fondo especial regulado por la Asamblea General, incrementan el coste de adquisición de las participaciones en relación con los incrementos o disminuciones de patrimonio que se puedan producir como consecuencia de su transmisión o reembolso (art. 30 LRFC).

Puede cuestionarse finalmente la incidencia que sobre la aplicación del IVA tienen las características estructurales de la cooperativa. En este contexto resulta oportuno distinguir entre la entrega de bienes y la prestación de servicios en las operaciones realizadas por la cooperativa con sus socios y las realizadas por estos con la cooperativa. Por lo que hace a la sujeción de las entregas de bienes, habrá de precisarse si el concepto de entrega de bienes manejado en la regulación sustantiva para referirse a las operaciones de la cooperativa con sus socios (art. 155 LGC) es equiparable al concepto de entrega de bienes y operaciones asimiladas contemplado en la LIVA (arts. 8 y 9)⁷⁸. En cualquier caso, debe indicarse que se considera entrega de bienes y quedará por tanto sujeta a gravamen la aportación no dineraria realizada por los socios al capital de la cooperativa (art. 8.2 LIVA). De otro lado, los servicios prestados directamente por la cooperativa a sus miembros habrían de poder considerarse exentos del impuesto en la medida en que concurrieran los presupuestos de exención de las operaciones interiores realizadas por las AIE en la LIVA (art. 20.6)⁷⁹. Desde la posición jurídica del socio, los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo, no están sujetos al impuesto (art. 7.6 LIVA).

4.- La construcción de categorías jurídico-societarias en la regulación fiscal: breve referencia al grupo de sociedades cooperativas

Como ha ocurrido en otros ámbitos, también la legislación fiscal de las cooperativas ha ofrecido categorías sustantivas al régimen jurídico societario. La dificultad del grupo de sociedades para ser

78. - CAMPO, L., «El impuesto sobre el valor añadido. Incidencia sobre operaciones de determinadas cooperativas», *RDHP*, núm. 214, 1991, pp. 704 y 705, propone una interpretación de la aplicación del IVA a partir de su regulación comunitaria y entiende que difícilmente pueden quedar gravados por este impuesto actos distintos de la compraventa como son en este caso las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Debe tenerse en cuenta, no obstante, que aunque el concepto ofrecido por la LIVA se equipara en una gran mayoría de casos a la compraventa mercantil, existen otros actos o negocios jurídicos que deben entenderse incluidos en el concepto de entrega de bienes, aunque se encuentren alejados de la compraventa mercantil, cfr. TEJERIZO, J.M., en FERREIRO LAPATZA, J.J., y otros, *Curso de Derecho tributario. Parte especial*, 11ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 510. Así para BARBERENA, I., *Sociedades cooperativas*, ob. cit., p. 279, prescindiendo de los problemas que pueda plantear el hecho de que la LIVA establezca un concepto de entrega de bienes más amplio del que se deduce de la legislación comunitaria sobre la materia, tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas a los socios como las realizadas por éstos cuando son empresarios o profesionales se encuentran sometidas al IVA sin especialidad alguna, y en este sentido puede verse también MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J., *Las cooperativas y su régimen tributario*, ob. cit., p. 170. En realidad, como apunta BOTELLA, C., «La revisión», ob. cit., p. 126, el reconocimiento de exenciones en el IVA e incluso la admisión de tipos cero, es algo que en cierto modo se escapa de las manos del legislador español, al tratarse de una materia en la que el grado de armonización comunitaria logrado es más relevante.

79. - Difícilmente puede entenderse aplicable a las cooperativas la exención prevista en relación con las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, pues la exención presupone que sus objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica y que aquellas se realicen, precisamente, para la consecución de sus finalidades específicas (art. 20.12 LIVA). La interpretación jurisprudencial del sentido de la naturaleza cívica de estos objetivos, como concepto jurídico indeterminado concierne al ejercicio de los valores de la ordenada y pacífica convivencia humana en el marco de las exigencias sociales y del ordenamiento jurídico (cfr. SSTS 20 de enero de 1994-R. 604, o de 18 de mayo de 1994-R.4029), confirma las dificultades que se apuntan.

adoptado como forma jurídica de concentración entre cooperativas⁸⁰, hacía necesaria la elaboración de un régimen fiscal específico para adaptar las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado de los grupos de la LIS a las situaciones de dirección unitaria por vía de consenso propias de aquellas. A ello responde el RD 6 de noviembre de 1992, núm 1345/1992 de normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades a las especialidades de las sociedades cooperativas (RDGC). Y en esta adaptación los aspectos de mayor relevancia para la construcción del sistema de consolidación específico probablemente sean el establecimiento del criterio determinante de su vinculación y el diseño del régimen de responsabilidad. A estos efectos y a partir de las características estructurales de la cooperativa, se entiende por grupo de sociedades cooperativas el conjunto formado por una entidad cabeza de grupo y las cooperativas que tengan la condición de socio o asociada de aquella sobre las que ejerza poderes de decisión en virtud de sus reglas estatutarias (art. 1.2 RDGC) y se fija el contenido de las relaciones de vinculación en el compromiso de redistribuir el excedente neto obtenido por cada una de las cooperativas integrantes del grupo (art. 1.3 RDGC)⁸¹. Del pago de la deuda tributaria en los casos de declaración consolidada y por aplicación del régimen general, serán responsables todas las sociedades integrantes del grupo (art. 1 RDGC y 80 LIS).

5.- Conclusiones

El tratamiento fiscal que la cooperativa debe recibir en nuestro ordenamiento ha de contemplarse sin duda desde el punto de vista que ofrecen, en el plano de la política legislativa, tanto el mandato dirigido a los poderes públicos de fomento de esta particular técnica de organización (art. 129.2 CE) como la delimitación de las competencias del Estado y de las CC.AA. en materia de cooperativas (arts. 148 y 149 CE)⁸². Es fácil advertir que esta perspectiva, caracterizada como está por la exigencia de incentivar el cooperativismo y de integrar la legislación autonómica de cooperativas⁸³, sería incompleta por parcial si no se atendiera al mismo tiempo a la configuración dogmática de la cooperativa como forma específica de agrupación voluntaria de personas y a los principios que sintetizan su régimen.

80.- La autonomía de cada cooperativa y el principio de gestión democrática que informa su funcionamiento, constituirían fuertes obstáculos para aceptar que una sociedad cooperativa pueda ser dominada por otra, cfr. VICENT CHULIA, Comentarios, ob. cit., III, p. 878 y ss.

81.- Para el recurso a la creación de un grupo por coordinación como mecanismo técnico que permite superar las dificultades implícitas en la caracterización estructural de la cooperativa y en la construcción de un contrato de dominación, cfr. VICENT CHULIA, Comentarios, ob. cit., III, p. 880.

82.- Recordaba VICENT CHULIA, F., «La reforma, ob. cit., p. 111, que desde el punto de vista ideológico político el cooperativismo poseía un fuerte carácter comunitario: incluso en las regiones carentes de sustrato nacional el cooperativismo, como tejido social autóctono, habría de incorporarse plenamente a la construcción de la personalidad económico social y cultural de la comunidad autónoma correspondiente.

83.- Es un reproche constante de la doctrina la injustificada omisión que en el régimen fiscal de las cooperativas se hace de las particularidades sustantivas que presentan en el derecho cooperativo autonómico, por todos, ROSEMBUJ, T., Régimen fiscal de las cooperativas, ob. cit., p. 111.

El fomento de la cooperativa es difícilmente compatible con la previsión de distintos niveles de protección fiscal que, en línea de principio, no encuentran justificación ni en los principios que informan su régimen jurídico sustantivo ni en sus características estructurales. La función social que justifica la especial consideración de que es objeto la cooperativa en el texto constitucional se predica en efecto de una particular configuración técnica que por su régimen jurídico societario posibilita, entre otros objetivos, la efectiva realización del principio de igualdad social, la defensa del consumidor y usuario, la reestructuración de sectores económicos mediante la oportuna política de reconversión o la participación de los trabajadores en la empresa⁸⁴. Es inmediata la consecuencia que se desprende de este planteamiento inicial y no se deja esperar: los mecanismos de adquisición y pérdida de la protección fiscal de la cooperativa no han de ser distintos de los mecanismos de adquisición y pérdida de su condición de cooperativa en el régimen jurídico societario.

En esta aproximación parece oportuno realizar una precisión adicional referida a la eficacia que se ha de reconocer a la intervención del órgano administrativo competente. En la valoración del grado de cumplimiento de los fines sociales cooperativos, de los principios que informan la actuación de las cooperativas así como de las circunstancias que permiten dejar de observar alguno de los límites que constriñen estructuralmente la iniciativa económica privada organizada en forma de cooperativa, no debe ignorarse el parecer de la Dirección General de Cooperativas y Sociedades Laborales o del centro autonómico competente: han de articularse pues los instrumentos necesarios para evitar una falta de coordinación entre diferentes organismos de la Administración que, además de atender contra el principio de seguridad jurídica, bien podría dejar vacíos de contenido alguno de los aspectos más relevantes del régimen jurídico societario de las cooperativas.

La falta de un beneficio social repartible en la satisfacción de los intereses y necesidades socio-económicas de las personas asociadas en cuanto circunstancia que causalmente caracteriza a la cooperativa hace que no resulte justificada su sujeción al IS. La opción por un régimen de transparencia fiscal en el que no se tribute por dicho impuesto se revela por ello la más coherente con el criterio que en el régimen jurídico societario vertebraba el régimen general de aplicación de los excedentes, el retorno cooperativo y la imputación de pérdidas: la imputación de los resultados a los socios una vez atendidos los fondos comunitarios. La específica configuración del retorno cooperativo en este contexto y su caracterización frente al dividendo societario confirma la bondad de la solución que propone.

De conformidad con los principios cooperativos de no distribución de dividendos y de devolución de retornos en proporción a la participación en operaciones cooperativas, debe distinguirse en la regulación fiscal de las cooperativas entre rendimientos cooperativos y rendimientos extracooperativos. Una simple constatación de la concepción en el plano jurídico societario de la forma de actuación de la cooperativa en el tráfico, el modelo de frecuencia diseñado por el legislador cooperativo, permite extraer criterios de gran utilidad para la más adecuada articulación del gravamen de tales rendimientos en el plano fiscal. Entre otros y de un lado, la valoración de las operaciones realizadas por las cooperativas con los socios por el precio por el que efectivamente se hubieran realizado, el tratamiento

⁸⁴- Cfr. VICENT CHULIA, F., «La reforma, ob. cit., p. 103 y ss.

de los intereses devengados por socios y asociados por sus aportaciones como utilidades derivadas de su condición, de otro, o, finalmente, la aplicación de un tipo especial de gravamen a los rendimientos extracooperativos toda vez que coadyuvan al fortalecimiento de los recursos propios de la cooperativa. Como es fácil advertir, esta exigencia orientada a reforzar el ratio de solvencia corriente de la cooperativa debe informar también de la liquidación de su base imponible. No es otra que esta última razón la que justifica que hayan de poder deducirse de los resultados netos del ejercicio la totalidad de las cantidades destinadas con carácter obligatorio al FRO.

Conviene por último señalar que la particular configuración societaria de la cooperativa se proyecta también sobre el I.R.P.F. y sobre el IVA. La distinta forma societaria de acreditación del retorno cooperativo condiciona su tratamiento en el I.R.P.F.: en sentido estricto, únicamente el retorno satisfecho a los socios puede tener la consideración de rendimiento de capital mobiliario aunque su capitalización repercuta en la regulación de los incrementos y disminuciones de patrimonio. De otro lado, a partir de la naturaleza del IVA y de su regulación, parece lógico pensar que la exención y la no sujeción de las operaciones realizadas entre la cooperativa y sus socios deben ser interpretadas restrictivamente.