

EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Presentación

No es casualidad que la revista *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* haya decidido editar un número extraordinario dedicado en forma monográfica a la fiscalidad de las cooperativas. En efecto, dicho régimen es objeto, en la actualidad, de una profunda reflexión -entre los estudiosos del tema, pero asimismo, desde el mismo sector- acerca de la necesidad o la conveniencia de una reforma, así como de la intensidad de la misma.

Los factores que hacen aconsejable una revisión en profundidad del régimen fiscal de cooperativas en España son de distinta naturaleza.

En primer lugar, desde que se reguló en 1990 dicho régimen hemos asistido a profundas modificaciones del sistema tributario español, en particular -aunque no únicamente- la experimentada por el Impuesto sobre Sociedades, lo que ha provocado una aproximación del tratamiento fiscal de las cooperativas al tratamiento fiscal de las sociedades mercantiles. El diferencial con dichas entidades -especialmente si se pone en conexión con el tratamiento de las Empresas de Reducida Dimensión- ha ido decreciendo significativamente en los últimos años.

En segundo lugar, la evolución sufrida por la legislación cooperativa sustantiva desde 1990 hasta nuestros días ha supuesto una modificación de elementos claves en la configuración del modelo cooperativo presente en aquel momento; la ley 20/1990 tomó claramente como modelo el que configuraba la Ley General de cooperativas de 1987. Desde entonces, la ley estatal 27/1999 ha introducido cambios bastante profundos, en la línea de muchos otros países europeos, y en el intento -afortunado o no- de evitar a las cooperativas el lastre que pudiera suponer la excesiva rigidez de su régimen jurídico. En efecto, en el ámbito de la legislación estatal, dicha ley introdujo modificaciones de calado, e incluso nuevas figuras cooperativas, como las cooperativas sin ánimo de lucro, o las mixtas. Prácticamente ninguna de estas novedades ha encontrado reflejo en una adecuación del régimen fiscal, han sido mínimas las adaptaciones y, en todo caso, han supuesto reacciones conservadoras del legislador que se atrincheraba en los principios básicos que inspiraron la Ley 20/1990 y en el modelo de cooperativa sobre el que se diseñó.

Además, como es sabido, la ley estatal sólo en la menor parte de las ocasiones es de aplicación, ya que la competencia sobre la regulación de las cooperativas ha sido transferida a las Comunidades autónomas. En ese orden de cosas, mucha y profusa ha sido la regulación realizada por las mismas, introduciendo una diversidad incompatible con un régimen fiscal pensado para una regulación uniforme en el territorio nacional.

En tercer lugar, estamos también en nuestro país ante una reforma contable que afecta de forma directa a las cooperativas y a su fiscalidad. El Nuevo Plan General Contable que se aprueba en noviembre de 2007, en su norma de valoración 9º, apartado 3º, siguiendo la NIC 32 establece que los instrumentos emitidos se clasificarán como pasivo financiero: “siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea derecho a exigir al emisor su rescate en la fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles. En particular determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto”.

En virtud de lo anterior, el hecho de que las aportaciones de los socios al capital social sean reembolsables, y remunerables, podría hacer que el capital social de las cooperativas se califique como un pasivo financiero. La conclusión a la que se llegue, por tanto, en el terreno contable, podría tener directa incidencia sobre el tratamiento fiscal de las remuneraciones al capital social, y del retorno.

En cuarto lugar, la doctrina científica ha puesto también de manifiesto la necesidad de revisión de algunos aspectos de la Ley 20/1990 por la incomodidad que genera en las cooperativas, y por los límites, a veces arbitrarios, que implica para su crecimiento.

En efecto, la cuestión fundamental que se plantea en relación con los requisitos para establecer un tratamiento fiscal específico dedicado a una concreta figura societaria es la de si los mismos deben configurar un régimen propio, o si deben limitarse a homologar de una forma directa o indirecta, el cumplimiento de los requisitos del ordenamiento mercantil. La ley tributaria vigente no hace ni una cosa ni otra:

No establece criterios homogéneos para asegurar la uniformidad de trato fiscal y el cumplimiento del principio de igualdad, basados en principios específicamente tributarios, sino que se limita a “homologar” el régimen sustantivo (que en sí mismo, como hemos indicado, no es uniforme). Sin embargo, esta homologación genera interferencias y contradicciones respecto a dicho régimen, porque aunque en ocasiones remite a la regulación sustantiva, en otras realiza su propia versión de las características que deben ornar a la cooperativa.

Por otra parte, las causas actualmente contempladas en el art. 13 LFC para privar de bonificaciones fiscales a las cooperativas no tienen todas la misma gravedad en el régimen sustantivo cooperativo, pese a lo cual provocan sin excepción idéntico efecto tributario, la descalificación fiscal, lo que parece poco proporcionado y hasta arbitrario. Por ejemplo, según el art. 6 de dicha ley cualquier incumplimiento de la normativa sustantiva acarrearía la pérdida del régimen fiscal.

Otro tanto podría decirse de los requisitos para la calificación como especialmente protegida, ya que los criterios utilizados por la LFC en la actualidad no tienen justificación en ningún fin constitucional, ni siquiera en el principio de capacidad económica. Son tan obsoletos, que si se cumplieran en términos estrictos, las cooperativas seguramente no serían competitivas ni rentables. Pero, además, dichos criterios penalizan a las cooperativas en dos aspectos muy relevantes para su crecimiento: el primero, en la tipología de socios que puede tener la cooperativa, que, al estar limitada a unas categorías específicas, les impide captar capital riesgo de sociedades mercantiles; el segundo, en la posibilidad de realizar distintas actividades y adaptarse así a las nuevas condiciones de los mercados. Y todo ello sin una justificación clara de la necesidad de dichas limitaciones.

Finalmente, si estos factores aconsejan una revisión de la fiscalidad de las cooperativas, la actividad de la Comisión europea en relación con la calificación como ayuda de Estado de dicho régimen, en varios países europeos, hace más perentoria su realización. En espera de que se resuelvan los varios expedientes abiertos en este ámbito, y ante la eventualidad de tener que cambiar el régimen español, parece sensato comenzar las labores de análisis del actual sistema, y de elaboración de una propuesta de régimen fiscal alternativo al mismo. Para ello, deben tenerse en cuenta tanto los regímenes de Derecho comparado, como las propias exigencias que plantea, en este ámbito de la imposición, el Derecho europeo de la competencia.

En el presente número extraordinario se han tenido en cuenta todos estos factores, relevantes para una reflexión sobre la fiscalidad de las cooperativas. Así, los trabajos que lo componen, firmados por relevantes especialistas en la materia, ofrecen una visión panorámica de la cuestión tal y como se presenta actualmente.

En el estudio de Marco Antonio Rodrigo se efectúa una reflexión general sobre el régimen tributario de las cooperativas en el momento presente, al objeto de identificar las cuestiones principales que deberán abordarse cuando el mismo se reforme. A continuación, el trabajo de Pilar Alguacil se centra en determinar los requisitos que debería tener el régimen fiscal de cooperativas, según la Comisión fundamentalmente -pero también el Tribunal de Justicia de la Unión-, para que fuera compatible con las previsiones sobre Ayudas de Estado del art. 107 del Tratado. En este sentido, se complementa con los firmados por José Manuel Tejerizo -que realiza un análisis más pormenorizado de la Decisión de 15 de diciembre de 2009, relativa a las medidas españolas con incidencia en su régimen fiscal- y con el de Juan José Hinojosa, que analiza críticamente el papel de la Comisión en esta función de control de ayudas de Estado de carácter fiscal en materia de cooperativas.

También coadyuva a este intento de orientar al legislador fiscal el artículo de Agustín Romero, que nos sitúa en el contexto del Derecho comparado sobre fiscalidad de cooperativas. Su trabajo permite llegar a conclusiones sobre los elementos del régimen que podrían considerarse de “mero ajuste” y aquellos otros que pudieran suponer un incentivo. La especial relevancia que el régimen italiano está teniendo en la dilucidación de los elementos que pueden constituir ayuda de Estado, justifica sobrada-

mente la inclusión del trabajo de Maurizio Messina, que realiza una descripción crítica del régimen actualmente vigente en Italia.

Tras estas investigaciones que podríamos calificar de “contextuales”, otras aportaciones centran su atención en aspectos concretos del régimen fiscal de las cooperativas españolas. Así, Sofía Arana analiza las relaciones entre el régimen fiscal de operaciones vinculadas y las operaciones de la cooperativa con sus socios, en una valiosa aportación sobre un tema que presenta perfiles complejos. Del mismo modo, las profesoras Marta Montero, de un lado, y Consuelo Fuster, de otro, arrojan luz sobre la fiscalidad aplicable a dos tipos de cooperativas frecuentemente olvidados, y sobre los que no existe mucha literatura jurídica: las cooperativas sin ánimo de lucro, y la sociedad cooperativa europea. La primera pone de manifiesto la no idoneidad de someter a estas Entidades no lucrativas al régimen general de cooperativas, como lo hace la ley 27/1999. La segunda dilucida el régimen aplicable a estas cooperativas transnacionales, especialmente en lo que afecta a su constitución y cambio de domicilio. El trabajo firmado por las profesoras Cabaleiro, Fernandez-Feijó, y Ruiz Blanco se introduce en el tema de la calificación contable del capital social de las cooperativas, postulando una adaptación de los criterios contables a la específica idiosincrasia de los sujetos llamados a aplicarlas. Finalmente, el trabajo de Moya-Angeler y Portillo aborda el estudio de las cooperativas de vivienda en su relación con las entidades locales y las peculiaridades que se derivan a efectos del IVA.

Pilar Alguacil Marí

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València

Marco Antonio Rodrigo Ruiz

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad del País Vasco