



**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y
Cooperativa, nº 23, octubre 1996, pp. 33-46**

El Impuesto de Sociedades y la fiscalidad de las cooperativas: Reforma y continuidad

D. José Manuel de Luis Esteban

Director General de Tributos y Política Financiera. Junta de Castilla y León
Inspector de Finanzas del Estado

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

El Impuesto de Sociedades y la Fiscalidad de las cooperativas: Reforma y continuidad

D. José Manuel de Luis Esteban

Director General de Tributos y Política Financiera.

Junta de Castilla y León.

Inspector de Finanzas del Estado

RESUMEN

En España tradicionalmente se viene aplicando en las Cooperativas un Régimen fiscal Especial, actualmente regulado en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre.

La Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, respeta la vigencia y autonomía propia de la Ley fiscal Especial de las Cooperativas, reafirmando así la importancia de esta Ley. Al mismo tiempo, explicita una vez más su necesidad y justificación, solución, en opinión del autor, correcta y clarificadora, ya que la Ley Fiscal de Cooperativas regula de forma global normas especiales de ajuste, que afectan principalmente al Impuesto de Sociedades, y normas de incentivos o bonificaciones tributarias en determinados impuestos, que configuran un marco propio de protección fiscal.

En esta línea, la nueva Ley del Impuesto de Sociedades modifica, para darle una nueva redacción, algunos artículos de la Ley 20/1990 (Disposición Final Segunda).

La Ley sobre el Régimen fiscal de Cooperativas responde a los siguientes principios:

A) Normas de ajuste técnico

Adecuación y ajuste técnico de las normas generales del Impuesto de Sociedades a las características propias y especial funcionamiento de las cooperativas en determinados elementos esenciales del Impuesto: Base imponible, enumeración de las diferentes clases de rendimiento (cooperativos y extracooperativos), deuda tributaria, tipos de gravamen, compensación de pérdidas, etc.

B) Normas de Protección Fiscal

1.- Se generaliza la protección fiscal a todas las cooperativas.

2.- La especial protección se reserva a las cooperativas que actúan en el sector primario de la economía (Agrarias o explotación comunitaria de la tierra y mar), trabajo asociado y consumidores y usuarios.

3.- A las cooperativas protegidas se les concede amplios beneficios fiscales (exenciones, bonificaciones y tipos reducidos) en diferentes impuestos, especialmente en el Impuesto de Sociedades.

RÉSUMÉ

Traditionnellement en Espagne, on applique un régime fiscal spécial pour les coopératives, ce qui est actuellement légalisé par la Loi 10/1990 du 19 décembre.

La Loi 43/1995, qui fait allusion à l'impôt sur les sociétés, respecte l'autonomie de la Loi fiscale spéciale des coopératives, ce qui souligne l'importance de cette Loi. En même temps, elle explicita

une autre fois sa justification du moment que la Loi Fiscale des Coopératives régularise les normes de règlement spéciales qui affectent à l'impôt sur les sociétés et les normes d'avantages ou bonifications fiscales de certains impôts qui configurent un cadre de protection fiscale. Dans ce cadre, la nouvelle Loi de l'impôt sur les sociétés modifie quelques articles de la Loi 20/1990 (Deuxième disposition finale).

ABSTRACT

Spanish cooperatives have traditionally enjoyed a special fiscal status which is currently regulated by the Ley 20/1990 (Act 20/1990) of the 19th December. The Ley 43/1995 (Act 43/1995) regulating corporate tax confirms the importance of the Ley Fiscal Especial de las Cooperativas (Special Fiscal Law for Cooperatives) by respecting its validity and autonomy as well as justifying the need for such a law. According to the author, this is a correct and clarifying solution since the Ley Fiscal de Cooperativas regulates all kinds of special adjustment regulations concerning corporate tax as well as other regulations on tax incentives and credits in certain taxes. These two types of regulations form a special framework of fiscal protection.

The new Ley del Impuesto de Sociedades (Law on Corporate Tax) modifies the wording in some of the articles of the aforementioned Ley 20/1990 (Final Second Provision).

The Ley sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas (Law on the Fiscal Regulation of Cooperatives) is based on the following principles:

1. Technical adjustment regulations.

General regulations on Corporate Tax should adapt to the characteristics and special functioning of cooperatives as far as certain tax elements are concerned: tax base, types of entry income (cooperative and extra-cooperative income), tax debt, tax rates, loss compensation, etc.

2. Fiscal protection regulations.

- Fiscal protection is extended to all cooperatives.
- Cooperatives in the primary sector (agricultural cooperatives, farms and fisheries), associations, consumers and users are given special protection.
- Protected cooperatives are given more tax incentives (tax exemptions, credits and reduced rates) in different taxes, especially with regard to the Corporate Tax.

1.- La nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades. Razones de la reforma y su aplicación a las cooperativas

La nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, aborda una reforma prudente y no radical del Impuesto, aunque no por ello debe minimizarse el alcance de la misma.

Existía un consenso bastante generalizado de que la Reforma de la regulación del Impuesto de Sociedades contenida, con carácter general, en la Ley de 27 de diciembre de 1.978, era no sólo necesaria sino también urgente. En la exposición de motivos se invocan las siguientes razones:

1.1.- Razones de la reforma

a) La reforma parcial de la Legislación Mercantil, así como la aprobación de un nuevo Plan General Contable

Realizadas las reformas mercantiles y contables, parecía una exigencia obligada para el Impuesto de Sociedades aceptar la supremacía de las normas contables en la determinación del resultado empresarial. El resultado contable constituye la referencia obligada para el cálculo de la base imponible del tributo, con las naturales correcciones puntuales de índole fiscal.

La base imponible es el resultado contable ajustado. Partiendo del resultado contable, determinado según el Código de Comercio y normas de desarrollo, se realizan las correcciones positivas o negativas necesarias para definir la base imponible. La ley del Impuesto se limita a señalar los ajustes fiscales necesarios para adecuar la Contabilidad a la fiscalidad.

Sin duda, esta medida facilitará la aplicación del Impuesto. Además, la determinación de la base imponible a partir del resultado contable implicará un conjunto de efectos positivos desde el momento que se va a gravar la magnitud que más fielmente refleja la verdadera situación patrimonial de la empresa.

Otra medida innovadora desde el punto de vista de adecuación de la fiscalidad contable es el mecanismo de corrección de la inflación que la nueva Ley incorpora sobre las rentas derivadas de la transmisión de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inmaterial, cuyo objetivo es excluir de la base imponible el importe de la plusvalía que responde a la depreciación del signo monetario.

b) La reforma del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas.

La necesaria integración del Impuesto sobre Sociedades con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, exigencia derivada del principio de sistematización de ambos impuestos, en cuanto ambos gravan una misma magnitud que es la renta, lleva a que la nueva Ley recoja el mecanismo de imputación estimativa tendente a la eliminación de la doble imposición sobre los dividendos percibidos por las personas físicas. Con ello se responde no solo a la lógica exigencia de neutralidad fiscal entre las distintas fuentes de financiación empresarial, sino también a la configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cuanto gravamen sobre las rentas del capital aportado por los Socios Personas Jurídicas.

c) La apertura económica al exterior.

Las innovaciones son notables, tanto por lo que se refiere a la inversión extranjera en España como la necesaria internacionalización de la empresa española; se hacía necesario la actualización del impuesto en consonancia con la evolución de los sistemas tributarios de nuestro entorno.

d) Finalmente, la actual dispersión normativa del Impuesto.

La existencia de la mencionada dispersión normativa no admitía dudas. Hasta este momento junto al régimen general del Impuesto de Sociedades con periódicas y sucesivas reformas parciales, coexistían, en leyes independientes, un conjunto de regímenes especiales.

Por tanto, y desde un planteamiento de claridad normativa y de seguridad jurídica, una refundición de la normativa vigente en el ámbito de este impuesto, de manera que quedasen integrados en único texto legal tanto el Régimen General como los Regímenes Especiales, parecía una necesidad ineludible.

1.2.- Su aplicación a las cooperativas

Con la publicación de la nueva Ley, la Ley Fiscal de Cooperativas continua vigente como Ley autónoma e independiente. En efecto, en la Disposición Final Segunda se establece que ***“Las cooperativas tributarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas”***.

La Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, concede autonomía al régimen fiscal de las Cooperativas, como diferente a los que se regulan en el título VIII del propio impuesto. Solución, en mi opinión, correcta y clarificadora, ya que en la Ley fiscal de Cooperativas se regula de forma global normas especiales de ajuste y normas de incentivos aplicables, en atención a su naturaleza

y función social que realizan, a un conjunto de impuestos, sin olvidar por supuesto el protagonismo que en la propia Ley tiene el Impuesto de Sociedades.

En esta línea, la disposición Final segunda modifica, para darle nueva redacción, algunos artículos de la Ley 20/1990.

- a) **El artículo 15.3** que se refiere a la valoración de las operaciones cooperativizadas. A las **Cooperativas Agrarias** tanto por los servicios y suministros que realice la cooperativa a los socios como para las entregas de bienes y operaciones del Socio a la cooperativa se aplicará el precio por el que efectivamente se hubieran realizado las mismas, es decir, **precio real, y no se computarán por el valor del mercado**.
- b) **El apartado 4 del artículo 17**, referido a las subvenciones de capital, establece que se imputarán a cada ejercicio económico en la forma prevista en las normas contables que le sean aplicables.
- c) Se modifica el régimen de **compensación de pérdidas** del artículo 24. Se amplía la posibilidad de compensación **a los siete años inmediatos y sucesivos**.
- d) El artículo 36 b recoge un conjunto de beneficios aplicables a las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas. Entre los mismos, se señala la exención parcial del Impuesto de Sociedades.

Asimismo, los Grupos de Sociedades Cooperativas podrán tributar en régimen de declaración consolidada de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1.345/1992, de 6 de noviembre.

En el propio articulado de la Ley, concretamente en la artículo 26, **se reduce al 25% el tipo de gravamen para las Sociedades Cooperativas de Crédito y Cajas Rurales**.

2.- La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen fiscal de cooperativas

2.1.- Alcance y contenido

El 20 de diciembre de 1990 se publicaba en el B.O.E. la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el régimen fiscal de las cooperativas. En su disposición final primera se disponía su

entrada en vigor desde ese mismo día para aquellas cooperativas cuyos ejercicios económicos se iniciaron a partir de entonces.

Con su publicación se cierra un largo período (12 años) de provisionalidad y confusión el cooperativismo en relación con su situación tributaria.

La Ley establece un nuevo marco fiscal adecuado que responde a la necesidad del tratamiento diferenciado para las Sociedades Cooperativas. Basado, de una parte, en razón de su especialidad que, partiendo de las diferencias existentes en el régimen económico de las Cooperativas y el de las Sociedades Mercantiles, exige técnicamente, al amparo de los principios de justicia e igualdad tributaria, un tratamiento diferente para corregir situaciones desiguales. De otra parte, en función de su utilidad social.

La nueva Ley viene a armonizar las nuevas orientaciones del sistema fiscal vigente con la política de fomento proclamada en la Constitución instrumentalizada en las Leyes Cooperativas de las Comunidades Autónomas y en la Ley General de Cooperativas de 2 de abril de 1987. Las cooperativas necesitan una Ley fiscal especial que elimine las dificultades que la fiscalidad puede añadir a la creación y funcionamiento de las cooperativas.

La nueva Ley del Impuesto de Sociedades, al respetar su vigencia y autonomía, reafirma la importancia de la Ley Fiscal de Cooperativas y explicita una vez más su necesidad y justificación.

La autonomía que defendemos para la Ley Fiscal de Cooperativas solamente lo es con el alcance que en ella se establece, referido a normas de ajustes técnicos y normas de incentivo; por tanto, las Cooperativas están sometidas al Derecho Fiscal Común en la forma y medida que las Leyes propias de cada tributo determinen, en todo lo no previsto expresamente en su propia Ley Especial (Art. 1º núm. 3).

2.2.- Justificación

La Ley fiscal de Cooperativas encuentra su **justificación** en los **principios informadores del nuevo ordenamiento jurídico**, contenidos en la Constitución de 27 de diciembre de 1978.

Las cooperativas **responden mejor** que otras sociedades a los principios recogidos en nuestra Constitución y que hacen referencia a **la ordenación de la política social y económica**:

- a) **La función social de la propiedad** (Art. 33).
- b) **El derecho al trabajo con una remuneración suficiente** (Art. 35).
- c) **El progreso social económico con una equitativa distribución personal de la renta** (Art. 40).

- d) **La formación profesional** (Art. 40)
- e) **La solidaridad colectiva** (Art. 45).

Como consecuencia de lo anterior, es claro el mandato contenido en **el artículo 129.2 de fomentar mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas.**

Dentro de los principios que informan nuestro ordenamiento financiero, cabe señalar que un tratamiento tributario diferenciado para las Sociedades Cooperativas sería la lógica consecuencia del mandato contenido en el art. 4 de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, que señala que "los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica-general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional".

Es indudable que la Sociedad Cooperativa posee una capacidad económica, entendida en términos absolutos, que le permite soportar la carga tributaria en condiciones similares a otras sociedades; pero también es evidente que esa capacidad económica **se manifiesta en forma distinta a la del resto de las sociedades**, puesto que la cooperativa no busca la consecución de un lucro que permita remunerar al capital, sino que el capital se constituye con un medio de trabajo que permite el desarrollo de sus asociados y que en definitiva ayuda a cumplir con los principios informadores de nuestro ordenamiento jurídico y, en especial, el principio de neutralidad fiscal.

3.- Normas de ajuste técnico: Especialidades en el Impuesto de Sociedades

Las normas de ajuste técnico son aplicables a todas las cooperativas regularmente constituidas, aunque no reúnan los requisitos exigidos para su consideración como fiscalmente protegida (art. 6º.2).

En relación con estas especialidades podemos destacar como novedades de la Ley y por comparación con el Régimen General del Impuesto de Sociedades las siguientes:

3.1.- Determinación de la Base Imponible

3.1.1.- Reglas Generales Comunes

A) Valoración de las operaciones Cooperativizadas (art. 15).

Las normas de valoración de las operaciones cooperativizadas adquieren importancia, **como ajustes fiscales de la contabilidad**, en determinados momentos del proceso de determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades y también en la aplicación de las retenciones.

Se diferencian claramente dos grupos de operaciones que realiza la cooperativa y van en direcciones distintas: hacia el mercado como **“operaciones de los socios”** o hacia los socios desde el mercado exterior o la propia cooperativa como **“operaciones para los socios”**.

“Las operaciones de los socios” se valoran al precio del mercado, ya que estas operaciones forman parte de los costes de la actividad empresarial realizadas por la Cooperativa.

La Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades excepciona a las **Cooperativas Agrarias**, en la nueva redacción que da el número 3 del artículo 15.

Por el contrario, cuando las operaciones se realizan desde el mercado o desde la propia cooperativa hacia el socio, con la necesidad de satisfacer sus necesidades personales o profesionales, a precios inferiores a los del mercado el precio cooperativo es el precio real. Se incluye también a las **Cooperativas Agrarias** en la nueva redacción del artículo.

B) Imputación de los gastos generales comunes entre las diferentes clases de rendimiento cooperativos o extracooperativos. (art. 16.4).

C) Reducción de la base imponible para fijar la liquidable en el 50% de las cantidades destinadas obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatorio.

3.1.2.- Rendimientos Cooperativos y Extracooperativos

En el nuevo Impuesto de Sociedades desaparece la enumeración de las diferentes clases de Renta (rendimiento de explotación económica, rendimiento del capital e incremento y disminución del patrimonio).

En la Ley especial de las cooperativas se mantiene esta diferenciación y se enumeran con claridad distintas clases de ingresos, distinguiéndose los cooperativos (art. 17) de los Extracooperativos (art. 21 y 22) como punto de partida para determinar los resultados de una u otra clase, previa deducción de los gastos especiales reconocidos a las cooperativas (art. 18 y 19) y de los gastos generales, específicos o imputados, deducidos de la contabilidad y de los ajustes fiscales que establecen las normas generales del Impuesto de Sociedades y que permitirán bases imponibles diferenciadas.

“La suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, tendrán la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva” (art. 23).

3.2.- Deuda Tributaria

3.2.1.- Base Liquidable sobre la que se aplican los tipos de gravamen

Los tipos de gravamen correspondientes se aplicarán sobre las bases imponibles (positivas o negativas), una vez deducido previamente el 50 por 100 de las cantidades que se destinen obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatoria, según se deduce de la aplicación del número 5 del artículo 16.

3.2.2.- Tipos de gravamen

** Cooperativas protegidas*

Resultados Cooperativos	* 25% Cooperativas de crédito
	* 20% restantes cooperativas con bonificación 50% para cooperativas especialmente protegidas

Resultados Extracooperativos	* 35%
	* Bonificación 50% (s/ cuota gravada al 35%) para cooperativas especialmente protegidas.

** Cooperativas no protegidas*

	* 35% s/ resultados cooperativos y extracooperativos.
--	---

4.- El marco fiscal de la protección

La primera novedad con la que nos encontramos es que la calificación jurídica de “cooperativas fiscalmente protegidas” se sitúa a dos niveles o grados, tanto por lo que se refiere a los requi-

sitos o condiciones exigidas como, lógicamente y a ello obedece la distinción, a la mayor o menor amplitud de los beneficios fiscales que concede la Ley a las cooperativas de una y otra clase

- 1.- Cooperativas protegidas
- 2.- Cooperativas especialmente protegidas

La protección básica se otorga de forma generalizada a todas las cooperativas. La “especial protección” es un paso más avanzado sobre la protección básica y, por tanto, se aplica de manera restrictiva solamente a algunas cooperativas por causas o razones debidamente justificadas. Pero, al articularse a un doble nivel, cuando se aplican ambas, se hace de forma simultánea, están interrelacionadas y son complementarias.

Por otro lado, se establecen normas especiales (artículos 2, y desde el 6 al 14, ambos inclusive) para regular la protección fiscal que se articula a dos niveles, de menores a mayores exigencias y, en justa correspondencia, con menores o mayores beneficios tributarios (artículos 33 y 34).

4.1.- Cooperativas protegidas

Se consideran Cooperativas protegidas, a efectos fiscales, “aquellas entidades que, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas y de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13”.

La Ley ha evitado caer en el error de hacer una enumeración de esta clase de cooperativas, por ello la Ley fiscal establece una remisión tácita a las Leyes Cooperativas, admitiendo las cooperativas de cualquier clase, siempre que se ajusten a las disposiciones vigentes, advirtiendo expresamente que la clasificación que en ella se contiene es solamente a efectos tributarios.

La referencia genérica al cumplimiento de las disposiciones cooperativas con ser necesaria no sería suficiente si no se concretan a unos criterios claros que, en la vida práctica, serán los que van a ayudar a las cooperativas y a la Administración Tributaria a conocer cuando se produce el funcionamiento regular o normal exigido en la Ley Fiscal para otorgar a las cooperativas la protección o, por decirlo en sentido negativo, cuando se están incumpliendo las normas cooperativas esenciales de naturaleza económica.

El marco fiscal de la protección se define en el artículo 13 al enumerar las causas de pérdida de la condición de fiscalmente protegida.

Podemos observar en este artículo que los criterios que se han tenido en cuenta ha sido considerar que impiden el disfrute de la calificación fiscal de protegida aquellas conductas que en las leyes cooperativas se tipifican como infracciones consideradas como graves o muy graves, o aquellas situaciones que ponen de manifiesto la existencia de causas de disolución no subsanadas en un plazo de tiempo prudencial.

La importancia del mismo es decisiva, porque, si como hemos visto, la finalidad última de la Ley Fiscal es regular la protección de las cooperativas, cuando se incurra en alguna de las circunstancias que en el mismo se relacionan, las cooperativas se sitúan automáticamente fuera del marco de protección.

Por último, debemos señalar que para las cooperativas de crédito, a las que la Ley le dedica el Título V, además de otras circunstancias especiales se aplican también las del artículo 13, con excepción de las de los números 6, 10 y 13 cuya redacción se modifica en el artículo 39.2, para adecuar la protección a los principios y disposiciones de la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de crédito.

4.2.- Cooperativas especialmente protegidas

La Ley dedica a su regulación el capítulo II, del Título II, y en el artículo 7 encontramos una enumeración de las mismas:

- Las cooperativas de primer grado de las clases siguientes:

- a) Cooperativas de trabajo asociado (art. 8)
- b) Cooperativas agrarias (art. 9)
- c) Cooperativas de Explotación comunitaria de la tierra (art. 10)
- d) Cooperativas del mar (art. 11)
- e) Cooperativas de consumidores y usuarios (art. 12)

- Las cooperativas de segundo grado y ulterior grado cuando asocien, exclusivamente a cooperativas especialmente protegidas. (Por remisión al artículo 35).

Si la protección básica es general para todas las cooperativas de cualquier clase que sean, la especial protección solo se concede a las cooperativas antes mencionadas.

Las cooperativas especialmente protegidas se definen fiscalmente no sólo por el cumplimiento de los principios y disposiciones esenciales del cooperativismo, sino además por unas limitaciones

de carácter subjetivo que hacen referencia a la condición y capacidad económica de los socios, y de carácter objetivo, vinculado con el sector económico donde realizan la actividad.

Aunque estos requisitos se establecen de manera individualizada para cada clase de cooperativa, podemos admitir que se sigue un esquema unitario y común al regula la especial protección, que podemos concretar en los siguientes puntos más representativos:

A) Asociación de personas físicas

Con la excepción de otras cooperativas protegidas, entes públicos, comunidades de bienes, etc. se excluyen la participación como socios en estas cooperativa a las sociedades mercantiles, excepto las sociedades participadas mayoritariamente por los entes públicos.

B) Capacidad económica de los socios, al menos en sus relaciones con la cooperativa

Se trata de un nivel medio de referencia de la capacidad económica de los socios que se ha querido buscar en las dimensiones de las explotaciones agrarias de los socios, el volumen de las operaciones realizadas, en las retribuciones de los socios de trabajo. Lo que si es cierto, es que las variables que se toman como medida de la capacidad de los socios aparecen definidas en las propias normas tributarias o sirven de base para la aplicación de los tributos.

C) Aproximación al principio de mutualidad

El respeto al principio de mutualidad sigue siendo básico para caracterizar a las cooperativas acreedoras de una especial protección, si no se quiere que pierdan este rasgo diferenciador. No obstante lo anterior, se introducen diversas excepciones, lo suficientemente razonables, como para permitir que este requisito no rompa la dinámica empresarial de la cooperativa, pero reconociendo siempre su carácter accesorios subordinado al ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios.

D) Operaciones con terceros no socios

Con el objeto de fortalecer a la cooperativa en su vertiente empresarial, en las leyes cooperativas de las Comunidades Autónomas en vigor y en la nueva Ley General de Cooperativas se contempla la posibilidad de que las cooperativas puedan realizar operaciones con terceros no socios, con la finalidad de que las mismas puedan alcanzar un volumen suficiente de actividad económica que les permitan ser competitivas en el sistema de mercado en el que se desarrolla su actividad económica.

En la Exposición de motivos de la Ley 3/87, General de Cooperativas, se destaca como la innovación más importante contenida en el capítulo primero la que se refiere a la posibilidad de

que las cooperativas puedan realizar operaciones con terceros no socios, aún cuando no concurren circunstancias excepcionales.

Esta posibilidad no se establece con carácter general e ilimitado para todas las clases de cooperativas, sino para algunas que expresamente se determinan en la Ley.

La Ley Fiscal considera tal posibilidad no como una situación normal cooperativa, tal como parece presentarse en algunos casos por la doctrina, sino como excepción a un principio general que no altera de modo sustancial la esencia de la sociedad cooperativa, siempre que responda a una justificación objetiva generalizada o a situaciones excepcionales previamente autorizadas.

La Ley Fiscal considera los rendimientos derivados de la realización de actividades con terceros no socios como rendimientos extracooperativos a todos los efectos (art. 21.1).

A modo de conclusión, y si se me permite dar una opinión personal sobre la Fiscalidad de las Cooperativas, creo que hay que valorarla muy positivamente como instrumento adecuado y oportuno para la promoción y desarrollo del Cooperativismo en el momento actual.