

REVISTA de ECONOMIA y EMPRESA



Eliseo FERNANDEZ CENTENO
Interpretación de la crisis a través de los costes de producción.

César CAMISON ZORNOZA
El problema tecnológico desde la perspectiva de la economía de la empresa.

José María GOMEZ GRAS
El leasing: consideraciones contables y fiscales.

José María ELIZALDE PEREZ-GRUESO
Tres estudios sobre cooperativismo.

Clemente HERNANDEZ PASCUAL y Carmen MARTINEZ MORA
Promoción cooperativa.

Juan Carlos GOMEZ SALA
Problemas registrables y contables de las sociedades cooperativas.

Francisco POVEDA BLANCO
Cooperativas: análisis de su especial tratamiento tributario.

Andrés PEDREÑO MUÑOZ
Tablas input-output regionales: algunas críticas metodológicas.

Francisco POVEDA BLANCO
En torno a la valoración de bases imponibles en la imposición sobre la renta.

Antonio VILLAR NOTARIO
Análisis de un modelo lineal multi-sectorial de economía monetaria.

José Antonio YBARRA PEREZ
Economía y espacio: el caso de la provincia de Alicante.



Anales de la Universidad de Alicante

Volúmen 2 — Número 2

REVISTA
de
ECONOMIA
y
EMPRESA
Anales
de la Universidad
de Alicante

Volumen 2
Número 2

ALICANTE, 1984

Revista de Economía y Empresa
Anales de la Universidad de Alicante

CONSEJO DE REDACCION

a) Director:

Dr. D. Jesús ESTEBAN GARCIA

b) Vocales sección Economía:

C. HERRERO (Area cuantitativa)

I. JIMENEZ RANEDA (secretario: Economía teórica)

A. PEDREÑO (Economía aplicada)

c) Vocales sección Empresariales:

E. CLAVER

E. FERNANDEZ (secretario)

SECRETARIADO DE PUBLICACIONES
UNIVERSIDAD DE ALICANTE

Depósito Legal: A - 378 - 1984

Fotocomposición: COMPOBELL, S.A. Patiño - MURCIA

Imprime: Gráficas CIUDAD, S.A. - San Juan de Ribera, 30- ALCOY

25 SEP 1995



INDICE

FERNANDEZ CENTENO, Eliseo	
<i>Interpretación de la crisis a través de los costes de producción</i>	7
CAMISON ZORNOZA, César	
<i>El problema tecnológico desde la perspectiva de la economía de la empresa</i>	23
GOMEZ GRAS, José María	
<i>El leasing: consideraciones contables y fiscales</i>	47
ESTUDIOS SOBRE COOPERATIVISMO	
ELIZALDE PEREZ-GRUESO, José María	
<i>Tres estudios sobre cooperativismo</i>	59
HERNANDEZ PASCUAL, Clemente y MARTINEZ MORA, Carmen	
<i>Promoción cooperativa</i>	83
GOMEZ SALA, Juan Carlos	
<i>Problemas registrables y contables de las sociedades cooperativas</i> .	101
POVEDA BLANCO, Francisco	
<i>Cooperativas: análisis de su especial tratamiento tributario</i>	141
TESIS DOCTORALES	
PEDREÑO MUÑOZ, Andrés	
<i>Tablas input-output regionales: Algunas críticas metodológicas</i>	163
POVEDA BLANCO, Francisco	
<i>En torno a la valoración de bases imponibles en la imposición sobre la renta</i>	169
VILLAR NOTARIO, Antonio	
<i>Análisis de un modelo lineal multisectorial de economía monetaria</i> .	175
YBARRA PEREZ, José Antonio	
<i>Economía y espacio: el caso de la provincia de Alicante</i>	181

COOPERATIVAS: ANALISIS DE SU ESPECIAL TRATAMIENTO TRIBUTARIO

Francisco Poveda Blanco,

INTRODUCCION

Las exenciones y beneficios tributarios, como figura jurídica cuentan con una importancia que se halla suficientemente reconocida por la doctrina, en virtud a su evidente significación cuantitativa y cualitativa en nuestro Ordenamiento tributario.

El instituto de la exención en cuanto que se inscribe en la norma supone que por su mediación se enerva el efecto jurídico producido por la realización del presupuesto de hecho, por lo que constituye «una dispensa total o parcial de una obligación tributaria» en palabras de Rafael Calvo¹. Su aplicación debe ser concebida con carácter excepcional puesto que representa una quiebra a los principios constitucionales de generalidad y/o al de capacidad de pago.

Su génesis se sustenta, fundamentalmente, en razones de naturaleza subjetiva —por considerar que pese a tratarse de titulares del supuesto imponible, no deben quedar obligados—, o bien de carácter objetivo —al excluir a ciertos hechos que son estimados como

¹ Vid. «La interpretación de las exenciones tributarias», *Hacienda Pública Española* n.º 13, año 1971, pp. 115 y ss. Este autor considera a las normas que establecen las exenciones tributarias como normas excepcionales que suponen la derogación total o parcial de una norma más amplia que es la determinativa del hecho imponible.

merecedores del privilegio en razón, generalmente, a su carga socioeconómica—.

Su aplicación exige del respeto al principio de legalidad y así, en el artículo 10 de la Ley General Tributaria, se extiende el principio de reserva de Ley —como formulación positiva del principio de legalidad—, a determinar los elementos del tributo, tales como el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base, el tipo y los demás elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria... así como las *exenciones, reducciones o bonificaciones*, pues, «es evidente que igual rango debe existir entre la disposición creadora de un tributo y la que establece su exoneración en un caso particular»². A su vez la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, en su artículo 30, párrafo segundo, niega el derecho a conceder exenciones, perdones, rebajas o moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública, sino en los casos y forma que determinen las Leyes³.

Sin embargo, el uso de las exenciones se ha hecho prolijo y ha superado en exceso los límites razonables de su aplicación, permitiendo acceder a este instituto, en manera injustificada, a innumerables supuestos, a través de un clima de permisibilidad y proliferación que, sin duda, puede llegar a constituir un atentado contra los postulados de justicia tributaria.

Su carácter excepcional, sin embargo, exige de su aplicación medida y contando con el soporte de razones que justifiquen la singularidad de su aplicación. En el caso de las Cooperativas, los beneficios fiscales nacen al amparo de la *inexistencia técnica y jurídica de lucro*, en cuanto que las mismas tienen como objetivo la prestación de servicios sociales, hasta el punto de proceder el «retorno» en caso de que, al término del ejercicio económico, se generen diferencias positivas entre los ingresos y los gastos cooperativistas; de ahí que en virtud a esa diversificación de sus objetivos sociales y a su

² Loscos Puig, J. A.: «Los beneficios fiscales en el campo del Derecho», *Revista de Economía y Hacienda Local* n.º 29, mayo-agosto 1980, Editorial de Derecho Financiero, pp. 290-291.

³ En este mismo sentido se manifestaba el tantas veces citado por la doctrina y alegado por los Tribunales artículo 5 de la Ley de Contabilidad de 1 de julio de 1911, en el que se hacía referencia al principio de legalidad en la concesión de exenciones, rebajas, perdones o moratorias.

merecedores del privilegio en razón, generalmente, a su carga socioeconómica—.

Su aplicación exige del respeto al principio de legalidad y así, en el artículo 10 de la Ley General Tributaria, se extiende el principio de reserva de Ley —como formulación positiva del principio de legalidad—, a determinar los elementos del tributo, tales como el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base, el tipo y los demás elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria... así como las *exenciones, reducciones o bonificaciones*, pues, «es evidente que igual rango debe existir entre la disposición creadora de un tributo y la que establece su exoneración en un caso particular»². A su vez la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, en su artículo 30, párrafo segundo, niega el derecho a conceder exenciones, perdones, rebajas o moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública, sino en los casos y forma que determinen las Leyes³.

Sin embargo, el uso de las exenciones se ha hecho prolijo y ha superado en exceso los límites razonables de su aplicación, permitiendo acceder a este instituto, en manera injustificada, a innumerables supuestos, a través de un clima de permisibilidad y proliferación que, sin duda, puede llegar a constituir un atentado contra los postulados de justicia tributaria.

Su carácter excepcional, sin embargo, exige de su aplicación medida y contando con el soporte de razones que justifiquen la singularidad de su aplicación. En el caso de las Cooperativas, los beneficios fiscales nacen al amparo de la *inexistencia técnica y jurídica de lucro*, en cuanto que las mismas tienen como objetivo la prestación de servicios sociales, hasta el punto de proceder el «retorno» en caso de que, al término del ejercicio económico, se generen diferencias positivas entre los ingresos y los gastos cooperativistas; de ahí que en virtud a esa diversificación de sus objetivos sociales y a su

² Loscos Puig, J. A.: «Los beneficios fiscales en el campo del Derecho», *Revista de Economía y Hacienda Local* n.º 29, mayo-agosto 1980, Editorial de Derecho Financiero, pp. 290-291.

³ En este mismo sentido se manifestaba el tantas veces citado por la doctrina y alegado por los Tribunales artículo 5 de la Ley de Contabilidad de 1 de julio de 1911, en el que se hacía referencia al principio de legalidad en la concesión de exenciones, rebajas, perdones o moratorias.

socios y la índole de sus actividades reciben el nombre de «fiscalmente protegidas»⁴.

El Decreto 888/1969, de 9 de mayo, promulgó el Estatuto fiscal de las Cooperativas que en forma general y con las escasas modificaciones que la normativa posterior introdujo, vino aplicándose hasta el año 1980 en el que a través de la orden del 14/2 se dictaban las normas de adaptación del Régimen Fiscal de las Cooperativas a la Ley 61/1978 del Impuesto sobre las Sociedades.

No debemos olvidar que en esta Ley y en su disposición transitoria cuarta se exigía al Gobierno la remisión a las Cortes del Proyecto de Ley sobre el régimen fiscal de las Cooperativas y la Orden citada venía a cubrir el tan necesario papel de adecuar el ancestral régimen del año 1969 a la normativa del joven Impuesto sobre Sociedades hasta en tanto se cumpliera esta exigencia; todavía hoy, no hecha realidad. Nos encontramos así, ante una situación transitoria que no por ello deja de merecer nuestra atención que dedicaremos al estudio de la configuración actual de nuestro sistema impositivo mediante el análisis de cada uno de los tributos en los que las Cooperativas en forma general reciben un tratamiento tributario especial.

1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

No existe duda en nuestro derecho positivo a la hora de calificar la naturaleza de las Cooperativas, como entidades con personalidad jurídica, lo que supone que éstas son consideradas como sujeto pasivo en este impuesto, según se desprende del artículo 4 de la Ley 61/1978 y por tanto están sometidas a gravamen las rentas obtenidas por las mismas (art. 1).

El carácter cooperativo de estas empresas es obvio y cuenta con personalidad jurídica que nace de su constitución⁵. La Ley 61/78 hace referencia a las mismas en los artículos y disposiciones siguientes: 13.11; 14.c); 16.6; 16.7; 19.2 b); 23.1 y en las Disposiciones Transitorias cuarta, segunda y quinta.

Dentro de las normas que del Impuesto de Sociedades afectan a las Cooperativas hemos de distinguir de acuerdo a la exposición formal de la Orden Ministerial de 14 de febrero de 1980 las siguientes:

⁴ *Régimen Fiscal de las Sociedades Cooperativas*. José M. de Luis Esteban. IN-FOC. 1981.

⁵ Moreno Cerezo, Félix, *El impuesto sobre Sociedades*, Editorial Pirámide, p. 26.

socios y la índole de sus actividades reciben el nombre de «fiscalmente protegidas»⁴.

El Decreto 888/1969, de 9 de mayo, promulgó el Estatuto fiscal de las Cooperativas que en forma general y con las escasas modificaciones que la normativa posterior introdujo, vino aplicándose hasta el año 1980 en el que a través de la orden del 14/2 se dictaban las normas de adaptación del Régimen Fiscal de las Cooperativas a la Ley 61/1978 del Impuesto sobre las Sociedades.

No debemos olvidar que en esta Ley y en su disposición transitoria cuarta se exigía al Gobierno la remisión a las Cortes del Proyecto de Ley sobre el régimen fiscal de las Cooperativas y la Orden citada venía a cubrir el tan necesario papel de adecuar el ancestral régimen del año 1969 a la normativa del joven Impuesto sobre Sociedades hasta en tanto se cumpliera esta exigencia; todavía hoy, no hecha realidad. Nos encontramos así, ante una situación transitoria que no por ello deja de merecer nuestra atención que dedicaremos al estudio de la configuración actual de nuestro sistema impositivo mediante el análisis de cada uno de los tributos en los que las Cooperativas en forma general reciben un tratamiento tributario especial.

1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

No existe duda en nuestro derecho positivo a la hora de calificar la naturaleza de las Cooperativas, como entidades con personalidad jurídica, lo que supone que éstas son consideradas como sujeto pasivo en este impuesto, según se desprende del artículo 4 de la Ley 61/1978 y por tanto están sometidas a gravamen las rentas obtenidas por las mismas (art. 1).

El carácter cooperativo de estas empresas es obvio y cuenta con personalidad jurídica que nace de su constitución⁵. La Ley 61/78 hace referencia a las mismas en los artículos y disposiciones siguientes: 13.11; 14.c); 16.6; 16.7; 19.2 b); 23.1 y en las Disposiciones Transitorias cuarta, segunda y quinta.

Dentro de las normas que del Impuesto de Sociedades afectan a las Cooperativas hemos de distinguir de acuerdo a la exposición formal de la Orden Ministerial de 14 de febrero de 1980 las siguientes:

⁴ *Régimen Fiscal de las Sociedades Cooperativas*. José M. de Luis Esteban. IN-FOC. 1981.

⁵ Moreno Cerezo, Félix, *El impuesto sobre Sociedades*, Editorial Pirámide, p. 26.

Hay que tener en cuenta que en el caso de ser aplicable la exención, ésta lo sería solamente sobre los rendimientos procedentes de las actividades socialmente protegidas.

En ausencia de esta exención y de acuerdo a la norma I, segunda, *se aplicará la bonificación del 50% de la cuota* correspondiente a los rendimientos de las explotaciones económicas. Se excluyen de la bonificación la cuota correspondiente a los restantes rendimientos, de elementos patrimoniales no afectos a dichas explotaciones o de incrementos de patrimonio.

Es de señalar, que en aplicación del artículo 15 de la Ley 61/78, si los rendimientos procedentes de incrementos patrimoniales por transmisión de elementos materiales del activo fijo se reinvertieran, según las condiciones exigibles en el n.º 8 del citado artículo, no estarán sometidos a gravamen, todo lo cual viene desarrollado en el R.D. 2631/82 de 15 de octubre que aprueba el Reglamento del I.S.S., artículos 146 a 155.

Igualmente desde el 1 de enero de 1979 al 31 de diciembre de 1984 las Cooperativas fiscalmente protegidas quedarán eximidas de practicar las retenciones sobre las participaciones de los socios en sus resultados, siempre que la norma de reparto, siendo distinta de la de su participación en el Capital, sea proporcional a los suministros, entregas de productos, servicios o actividades realizadas por el socio con la misma. El hecho de que no se retengan estas cantidades a los asociados no privará a éstos del derecho a su deducción de la cuota según prevé el artículo 131 del Reglamento del IRPF.

En contraposición a lo anterior, estas Cooperativas sí están obligadas a practicar las retenciones legales sobre las rentas satisfechas a los no asociados y también a los asociados cuando:

- a) Se trate de participaciones de éstos en los resultados procedentes de incremento de patrimonio o de los obtenidos de fines distintos a los de la Cooperativa.
- b) Se refieran a intereses de aportaciones voluntarias u obligatorias de los asociados a la Cooperativa.
- c) Se trate de intereses de préstamos, cédulas, obligaciones, Bonos u otros títulos emitidos por dichas entidades.

B) Normas comunes a todas las entidades cooperativas

Si bien el artículo cuarto del Decreto 888/69 establecía la aplicación de los artículos 160 a 171 de la LGT en *resolución de las*

Hay que tener en cuenta que en el caso de ser aplicable la exención, ésta lo sería solamente sobre los rendimientos procedentes de las actividades socialmente protegidas.

En ausencia de esta exención y de acuerdo a la norma I, segunda, *se aplicará la bonificación del 50% de la cuota* correspondiente a los rendimientos de las explotaciones económicas. Se excluyen de la bonificación la cuota correspondiente a los restantes rendimientos, de elementos patrimoniales no afectos a dichas explotaciones o de incrementos de patrimonio.

Es de señalar, que en aplicación del artículo 15 de la Ley 61/78, si los rendimientos procedentes de incrementos patrimoniales por transmisión de elementos materiales del activo fijo se reinvertieran, según las condiciones exigibles en el n.º 8 del citado artículo, no estarán sometidos a gravamen, todo lo cual viene desarrollado en el R.D. 2631/82 de 15 de octubre que aprueba el Reglamento del I.S.S., artículos 146 a 155.

Igualmente desde el 1 de enero de 1979 al 31 de diciembre de 1984 las Cooperativas fiscalmente protegidas quedarán eximidas de practicar las retenciones sobre las participaciones de los socios en sus resultados, siempre que la norma de reparto, siendo distinta de la de su participación en el Capital, sea proporcional a los suministros, entregas de productos, servicios o actividades realizadas por el socio con la misma. El hecho de que no se retengan estas cantidades a los asociados no privará a éstos del derecho a su deducción de la cuota según prevé el artículo 131 del Reglamento del IRPF.

En contraposición a lo anterior, estas Cooperativas sí están obligadas a practicar las retenciones legales sobre las rentas satisfechas a los no asociados y también a los asociados cuando:

- a) Se trate de participaciones de éstos en los resultados procedentes de incremento de patrimonio o de los obtenidos de fines distintos a los de la Cooperativa.
- b) Se refieran a intereses de aportaciones voluntarias u obligatorias de los asociados a la Cooperativa.
- c) Se trate de intereses de préstamos, cédulas, obligaciones, Bonos u otros títulos emitidos por dichas entidades.

B) Normas comunes a todas las entidades cooperativas

Si bien el artículo cuarto del Decreto 888/69 establecía la aplicación de los artículos 160 a 171 de la LGT en *resolución de las*

umentar al resultado contable las diferencias incrementadas contablemente con respecto al precio de mercado ⁶.

Por el contrario, *tendrán la consideración de partida deducible*, según el apartado II, del artículo 13 de la Ley las cantidades que las Cooperativas inviertan efectivamente para el cumplimiento de los fines del Fondo de Educación y Obras Sociales, hasta el límite del 10% de los excedentes netos de cada ejercicio incrementado, en su caso, por el importe de los resultados positivos que se obtengan de las operaciones de carácter extraordinario de la Cooperativa con terceros, en las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 10 del Reglamento 2710/1978 del 16 de noviembre. Y la Orden Ministerial del 14/2/80 añade:

«Las cantidades no invertidas en cada ejercicio hasta el indicado límite deberían ser contabilizadas mediante la creación de una cuenta en el pasivo de los balances con denominación apropiada y en la que podrá acumularse el importe de los remanentes no invertidos de cada ejercicio, siempre y cuando la Cooperativa tenga aprobado por el órgano competente un plan para la ejecución de los fines del citado Fondo».

Es necesario considerar que el artículo 17.3 de la Ley de Cooperación señala que este Fondo está destinado preferentemente a la educación y promoción de los asociados, empleados y directivos de las Cooperativas, así como de sus familiares y el artículo 42 del Reglamento regula los Fondos Sociales obligatorios que se han de constituir y que son el Fondo de Reserva obligatorio y el Fondo de Educación y Obras Sociales cuya dedicación preceptiva responde al criterio señalado por la Ley.

De acuerdo, por tanto, con la norma fiscal se exige que se trate de inversiones efectivas de las asignaciones a dicho Fondo ⁷ y que la aplicación sea aprobada por el órgano competente, es decir por el Consejo Rector, siempre y cuando no superen el límite señalado del 10%, sin embargo la citada Orden Ministerial admite que la deducción como gasto se realice en el ejercicio en que se efectúe la dotación al Fondo y exista aprobado un plan de inversiones.

⁶ Buireu Guarro, Impuesto de Sociedades aspectos contables.

⁷ Moreno Cerezo, Félix, *Op. cit.*, p. 103.

Las asignaciones que las Cooperativas hagan al Fondo de Educación y Obras Sociales, entendemos que debería adoptar contablemente la siguiente forma:

PERDIDAS Y GANANCIAS	A	FONDO DE E. Y O.S. PTES. DE APLICACION
Por la dotación que se realice al mismo		

en tanto que la aplicación a los fines aprobada legalmente supondría a su realización la siguiente anotación:

INVERSIONES AFECTAS AL FONDO DE E. Y O.S. GASTOS APLICABLES AL FONDO DE E. Y O.S.	A	TESORERIA O CTAS. DE TERCEROS
FONDO DE ED. Y O.S. PTES. DE APLICACION	A	FONDO DE E. Y O.S. APLICADOS

Por la cuantía de las inversiones que hayan tenido lugar efectivamente.

De esta forma se cumplirá el requisito de la creación de la cuenta en el pasivo que recogerá el importe acumulado de los remanentes no invertidos en cada ejercicio.

Enmarcándose en el campo de la lógica tributaria se dispone en la Orden, igualmente, que en el caso de aplicación indebida de dichas cuentas a atenciones ajenas al Fondo *se considerarán como ingreso* en el ejercicio y por la cuantía que se hubiera dispuesto indebidamente, cualquiera que fuere el de su procedencia.

De las retenciones

Salvo la excepción de lo señalado en relación con las retenciones especiales en las Cooperativas fiscalmente protegidas, deberán las Entidades Cooperativas practicar a sus Socios las retenciones previstas tanto en el artículo 147 del Reglamento del IRPF como en el artículo 32 de la Ley del Impuesto de Sociedades, y así a los rendimientos procedentes de prestaciones de trabajo se aplicarán las ta-

blas e instrucciones según el artículo 157 del Reglamento citado y a los rendimientos procedentes del Capital mobiliario, de incrementos patrimoniales, o de otros conceptos la retención del 16%, que según la Ley de Presupuestos Generales para el año 1984 será del 18%.

REGIMEN DE AMORTIZACIONES E INVERSION

Las Cooperativas disfrutará como el resto de las empresas de los beneficios que se derivan de la aplicación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que regula el régimen fiscal de la amortización, por ello podrán acogerse a la amortización de sus elementos de activo según lo dispuesto en el citado R.D. desde el artículo 43 al 70 por lo que podrán amortizar sus elementos de activo fijo:

- 1) Aplicando el régimen General de amortización de acuerdo con los coeficientes de las tablas de febrero de 1965, hasta en tanto no sean modificados éstos según prevee el propio R.D. en su artículo 8.
- 2) Según los planes de amortización que podrían formular las propias Cooperativas.
- 3) A través del procedimiento de amortización degresiva prevista en el artículo 54 del citado. R.D., en cualquiera de sus dos modalidades: Porcentaje constante o Suma de dígitos.
- 4) Por simple contabilización en los casos en que la cuantía depreciada no se adapte a ninguno de los apartados anteriores y sea superior a los límites previstos en ellos, siempre y cuando pueda probarse su demérito efectivo en el período.

En cuanto al régimen General de inversiones las Cooperativas podrán disfrutar de los beneficios tributarios que para las mismas se derivan de la aplicación de los artículos 200 a 252 del Reglamento citado, tanto por las inversiones efectuadas en activos fijos nuevos como por la creación de empleo en las condiciones y límites señalados en el mismo y bajo las modificaciones que las Leyes Generales de Presupuestos han establecido en los últimos años.

C) Régimen de las cooperativas de segundo y ulterior grado

El artículo 124 uno del Reglamento de Cooperación establece la posibilidad de poder asociarse voluntariamente entre sí en Cooperativas de responsabilidad limitada, de segundo o ulterior grado.

El trato fiscal que gozarán, según la Orden del 14/2/80 III, pri-

mero, es el mismo que el aplicable a las Cooperativas fiscalmente protegidas siempre que se ajusten a la normativa de las mismas. Si realizasen actividades u operaciones con o por cuenta de Cooperativas fiscalmente protegidas y no protegidas la exención del 50% de la cuota del Impuesto de Sociedades alcanzará únicamente a la parte proporcional de la misma correspondiente a las actividades u operaciones realizadas con las Cooperativas fiscalmente protegidas.

Igualmente se aplicará el cálculo de proporcionalidad a las Cooperativas de segundo y ulterior grado que gocen de la exención temporal reconocida en la disposición transitoria 3.^a, uno de la Ley 61-1978 cuando se realicen actividades u operaciones con Cooperativas no protegidas, además de con otras de consideración fiscalmente protegidas.

Cualquiera que fuere su origen, les será de aplicación el régimen General de retenciones previsto en la Ley del Impuesto de Sociedades.

TIPO DE GRAVAMEN

El tipo de gravamen general en el Impuesto de Sociedades es el 35% que se aplicará sobre la base imponible.

Sin embargo tratándose de Cooperativas y según lo dispuesto en el artículo 23.1 de la Ley 61/1978 el tipo de gravamen será el 18%, tanto para los rendimientos normales de la actividad como para los derivados de elementos patrimoniales no afectos a las actividades que constituyen el objeto social de las Cooperativas o los procedentes de incrementos patrimoniales.

Sin duda alguna, la diferencia del tipo impositivo especial con respecto al general es notoria y representa una bonificación de suma importancia, sin embargo hemos de significar que esta mejora es aplicable desde el ejercicio de 1979 por cuanto que en los años anteriores al mismo no existía diferenciación alguna en el tipo de gravamen.

Por último y excepcionalmente para el ejercicio de 1983 el tipo impositivo para las Cooperativas de Crédito ha sido elevado al 26% según el artículo 15 de la Ley 5/1983 de 29 de junio, de Medidas Urgentes.

Del importe total de la cuota resultante de aplicar el tipo de gravamen a la B.I. *se deducirá el 50% de la misma como bonificación*

en las Cooperativas fiscalmente protegidas, artículo 181 del Reglamento.

REGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL

Podrán acogerse al régimen de imputación de rendimientos, llamado también de transparencia fiscal las Cooperativas fiscalmente protegidas y las de segundo grado, así como aquéllas en que se den los requisitos previstos en el artículo 365, B del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Se trata por tanto de una opción y como tal prevista dentro de los supuestos voluntarios para acogerse a este régimen, aunque el Reglamento señala la condición de que se consideren beneficiosas para la economía española. Esta exigencia resulta, en el caso de las Cooperativas, absurda por cuanto que la forma Cooperativa es objeto de fomento incluso por la propia Constitución.

El resultado derivado del ejercicio de la opción al régimen de transparencia fiscal será la imputación e integración en la base imponible de los socios por el IRPF de la parte que les corresponda de la base imponible del I.S.S. correspondiente a las entidades Cooperativas, descontando del mismo las cantidades destinadas por precepto legal y con carácter obligatorio al Fondo de Reserva y ello, aún cuando en el caso de que el resultado fuera positivo, no hubiera sido objeto de distribución.

Es aplicable como deducción en el IRPF el importe de la bonificación del 50 % que correspondería en el Impuesto de Sociedades, lo que constituye un importante tratamiento a tener en cuenta.

El régimen de transparencia fiscal conlleva la no tributación en el Impuesto de Sociedades y si bien tratándose de entidades jurídicas que no tengan en dicho impuesto un tratamiento preferente, la opción puede ser conveniente y hasta aconsejable para reducir el grado de presión fiscal sobre la misma, en el caso de las Cooperativas sí podemos afirmar que dada la menor incidencia del Impuesto de Sociedades, por razones de menor tipo impositivo y posible bonificación sobre la cuota, difícilmente podrá interesar el acogerse a este régimen tributario, que podría implicar una reducción en la capacidad decisoria de los socios con respecto a la toma de decisiones en

torno al destino de los resultados obtenidos, amén de otras consecuencias negativas y a cambio de escasas o nulas ventajas ⁸.

2. LICENCIA FISCAL DEL IMPUESTO INDUSTRIAL

La Licencia fiscal del Impuesto Industrial ha sufrido una importante transformación en los últimos años tras pasar a convertirse en un Impuesto local, aunque de gestión estatal desde el 1 de enero de 1979. La nueva Instrucción y Tarifas para la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales fueron aprobadas por el Real Decreto 791/1981 de 27 de marzo, y en ellas se produjo un notable crecimiento de las cuotas correspondientes a las actividades. De otra parte en el Impuesto se sigue conservando una excesiva participación de los recargos sobre la cuota en una actitud de hipocresía tributaria que hace que el importe de los recargos agregados a la cuota alcancen desde el 110% al 140% del importe de la misma.

Ante esta mayor dimensión económica, el tratamiento de favor que para las Cooperativas existe alcanza un mayor relieve. Téngase en cuenta que las Sociedades Cooperativas fiscalmente protegidas y las entidades que a efectos tributarios estén equiparadas a aquellas, gozarán de la *bonificación permanente del 95% de la cuota de Licencia fiscal* que les corresponda por las actividades que realicen, de acuerdo al artículo 11, V del estatuto fiscal.

En la medida en que los recargos se aplican sobre la cuantía de la cuota no bonificada, éstos quedarán reducidos igualmente al 5% del importe que alcanzarían de no existir la bonificación.

Las Cooperativas deberán cursar el Alta en la Licencia Fiscal antes de la iniciación de sus actividades según el modelo n.º 281 y en la misma deberán expresar su derecho a la bonificación del 95%.

3. IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRAFICO DE LAS EMPRESAS

De acuerdo a lo establecido en el vigente Reglamento del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas Real Decreto 2609/1981 de 19 de octubre, en su artículo 34, A, 9.º, están exentas de tributación:

⁸ Para un análisis más exhaustivo sobre las ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia fiscal véase: F. Poveda Blanco, boletín de estudios económicos n.º 111. Diciembre 1980, pp. 531 y ss.

Las ventas, transmisiones, entregas, arrendamientos, ejecuciones de obras y servicios que celebren las Cooperativas fiscalmente protegidas entre sí o con sus socios. Esta exención no alcanza a las operaciones celebradas con personas que no sean miembros de las Cooperativas, ni tampoco a las importaciones.

En el citado artículo del R.D. nuevamente se conceptúan como Cooperativas fiscalmente protegidas, a las enumeradas en el artículo 6.º del Estatuto fiscal y en los artículos 1.º y 3.º del R.D. 1855/1978 de 29 de junio que no hayan perdido esta condición, por haber incurrido en alguna de las causas generales o especiales enumeradas en el mismo estatuto.

Se recuerda que las Cooperativas que no tengan el carácter de fiscalmente protegidas se verán sometidas al tributo, al igual que cualquier otra clase de contribuyentes a los tipos aplicables en el año 1982 en el que sobre los vigentes en el año 1981 se ha aplicado un aumento del 1% según lo dispuesto entre las medidas aprobadas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 1982⁹.

IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

La constitución, aumento de capital y fusión de Sociedades están sometidas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y hasta que se produzca la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), a los siguientes tipos de gravamen:

- A) Constitución, aumento de capital, transformación o fusión de Sociedades Anónimas: 3%.
- B) Operaciones Societarias de Sociedades no Anónimas y reducción de capital y disolución de Sociedades Anónimas: 1,90%.

Sin embargo, cuando se trata de Cooperativas fiscalmente protegidas, no procederá tributación alguna por las operaciones anteriores al quedar exentas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 37.1

⁹ El artículo 13 del texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas fue objeto de nueva redacción según el artículo 18 del Decreto Ley de 24/XII/1982, produciéndose un aumento por su mediación. Así mismo el artículo 19 de la Ley 5/1983 de 24 de junio ha dado una nueva redacción al citado artículo, elevando de nuevo los tipos de gravamen.

B-12 de la Ley 32/1980 de 21 de junio del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La Ley ha mejorado, sin duda, el contenido del Estatuto Fiscal de las Cooperativas, ya que éste no contemplaba la ampliación del Capital aunque por el contrario aquélla sí somete a tributación la disolución de las Cooperativas que gozaban de exención en el Estatuto, actitud ésta por otra parte ilógica puesto que la norma no puede proteger fiscalmente un acto disolutorio de instituciones cuya creación y continuidad estimula ella misma.

Igualmente estarán exentas las operaciones de adquisición por las Cooperativas de bienes o derechos para sí o para sus asociados siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios y recaiga sobre las Cooperativas la obligación de satisfacer el impuesto. Recordamos al efecto que cuando estas operaciones no se realizan por entidades Cooperativas la cuota tributaria resultante es la que resulta de aplicar sobre la base imponible los siguientes tipos:

- El 4% si se trata de transmisiones de bienes inmuebles, así como la constitución y cesión de los derechos reales que recaigan sobre los mismos salvo los derechos reales de garantía.
- El 2% en la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía.
- El 1% en la constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o de préstamos, incluso los representados por obligaciones, así como la cesión de créditos de cualquier naturaleza.

Como consecuencia de la exención en el caso, ciertamente frecuente, de solicitudes de préstamos por las Cooperativas para sí o para sus asociados y en cumplimiento de sus fines sociales no habrán de satisfacer el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Por lo demás, los beneficios fiscales no se aplicarán en ningún caso a las letras de cambio, documentos que suplan a éstos o realicen funciones de giro, ni a las escrituras, actas o testimonios notariales gravados a razón de 10 pesetas por pliego o 5 pesetas por folio.

En la medida en que la Ley 32/1980 no establece una vigencia a la exención entendemos que su duración es temporal, en virtud al con-

tenido del artículo 15 de la LGT queda reducido al período de 5 años desde la entrada en vigor de la Ley 32/1980.

COMENTARIO FINAL

A lo largo de estas páginas hemos podido constatar la importancia que en el Coste Tributario de una Cooperativa puede representar su condición de tal y de cómo sin dudas de ningún género, la génesis de tal tratamiento de gracia obedece a la singular y apreciable razón de ser del movimiento cooperativo, como es el sentido de la unión entre sus componentes y la búsqueda y promoción de los ideales sociales y económicos para el ciudadano, a través de criterios basados en la defensa de la dignidad e igualdad de los seres humanos y que hacen que el movimiento cooperativo cuente con la aquiescencia popular.

Si por las anteriores razones se justifica la aplicación de este inigualable trato de favor hacia las Cooperativas es indudable que sólo desde la perspectiva del cumplimiento de estos objetivos e intencionalidades se pueden aplaudir y conservar las normas de excepción, en tanto que la ausencia de este espíritu y el incumplimiento de los principios de Cooperativismo deben llevar a la pérdida de estos beneficios ya que lo contrario, supondría una discriminación en el trato conferida a instituciones que se han alejado en su comportamiento de la auténtica filosofía y sentir cooperativo ¹⁰.

Acompañamos, por último y como resumen esquematizado del contenido de estos comentarios los cuadros I y II en los que se expresan en forma refundida las principales bonificaciones y exenciones de que disfrutaban las Cooperativas.

¹⁰ En este sentido la Sala 3.^a de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en resolución de 1 de marzo de 1980 condenó a la pérdida de la exención en el Impuesto sobre Sociedades a una entidad Cooperativa por incumplimiento de los requisitos que daban derecho a su especial trato fiscal, y confirmando la sanción impuesta por la Administración, dentro de una modalidad de sanción no muy usual pero que junto con la sanción pecuniaria es un eficaz medio al que se debería acceder con más frecuencia pues el control de los cumplimientos efectivos se hace imprescindible en una eficaz gestión administrativa que debe hacer uso del mayor rigor sancionador para corregir cuantas acciones se produzcan contrarias a la naturaleza del sujeto pasivo o de los actos que le son propios y que le hacen acreedor de un especial tratamiento tributario. Sainz de Bujanda, Fernando también considera a estos supuestos como causas de la pérdida del derecho a la exención (Vid. Teoría Jurídica de la exención tributaria: Informe para un coloquio», Hacienda y Derecho, tomo III, Instituto de Estudios Políticos, p. 460).

CUADRO I
REGIMEN IMPOSITIVO DE LAS COOPERATIVAS
FISCALMENTE PROTEGIDAS EN LOS DEMAS IMPUESTOS

Impuesto	Concepto	Tipo imp. espec. cooperativas	Tipo impositivo general	Bonificac.
Licencia fiscal	Las cuotas tributarias resultan de la aplicación de las Tarifas de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales. Sobre las cuotas tributarias se aplicarán los siguientes recargos: Recargo Municipal = 70% de la cuota siendo opcional su elevación hasta el 100% Recargo Provincial = 40% de la cuota	Cuotas según tarifas	Cuotas según tarifas	95 %
I.T.E. y R.P.	Ventas, transmisiones, entregas, arrendamientos, ejecuciones de obras y servicios que celebren las cooperativas entre sí o con sus socios, excepto las importaciones.	exentas	ITE: 3 % R.P.: 1 % existen otros tipos especiales	—
Impuesto transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados	A. OPERACIONES SOCIETARIAS - Constitución, aumento de Capital, transformación o fusión de Sociedades Anónimas.	exentas	3 %	—
	- Operaciones societarias de Sociedades no anónimas y reducción de Capital y disolución de Sociedades Anónimas.	exentas	1,90 %	—
	B. TRANSMISIONES PATRIMONIALES Adquisición de Bienes o Derechos para sí o para sus asociados siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales o estatutarios y recaiga sobre las cooperativas la obligación de contribuir.	exención	variable según el bien o derecho 4 % - 2 % y 1 %	—
Restantes impuestos	No existe un tratamiento especial para las Cooperativas.	igual al de cualquier otra persona jurídica	variable para cada impuesto	—

CUADRO II
REGIMEN IMPOSITIVO DE LAS COOPERATIVAS FISCALMENTE PROTEGIDAS -
IMPUESTO DE SOCIEDADES

Concepto	Exención	Tiempo de exención	Límite	Tipo imp. espec. cooperativo	Tipo imp. general	Bonificación s/cuota
1) Tributación s/los rendimientos procedentes de actividades socialmente protegidas	Total	10 años	1/1/1984	—	—	—
A) Cooperativas constituidas con anterioridad al 1-1/1974	—	—	—	18%	33%	50%
A partir del 1 de enero de 1984	—	—	—	—	—	—
B) Cooperativas constituidas desde el 1/1/1974 al 31-XII/1978	Total	Variable	1/1/1984	18%	33%	50%
A partir del 1 de enero de 1984	—	—	—	—	—	—
C) Cooperativas constituidas desde el 1/1/1979 desde el ejercicio de iniciación	No	—	—	18%	33%	50%
2) Tributación de los incrementos patrimoniales y de los rendimientos derivados de elementos patrimoniales no afectos a las actividades que constituyen el objeto social	No	—	—	18%	33%	No
3) Tributación de los incrementos patrimoniales cuando se reinvierta el importe obtenido por la enajenación de bienes de activo.	Total	Sin límites	Sin límites	—	—	—
Régimen de transparencia fiscal: pueden acogerse a este Régimen	Total	Sin límites	Sin límites	—	—	—
Apoyo fiscal a la inversión (Ley de Presupuestos 1982):	Deducción	Tiempo	Límite			

<p>A) Inversión en act. fijos nuevos: (1) con reducción de empleo con mantenimiento de empleo con creación de empleo</p> <p>B) Inversión en investigación, desarrollo, edit., etc.</p> <p>C) En suscripción de valores mobiliarios (2)</p>	<p>10% + 5%</p> <p>15% + 5%</p> <p>15% + 5%</p> <p>15%</p> <p>10%</p>	<p>1 año</p> <p>1 año</p> <p>1 año</p> <p>1 año</p> <p>1 año</p>	<p>30% s/cuota</p> <p>30% s/cuota</p> <p>40% s/cuota</p> <p>25% s/cuota</p> <p>20% s/cuota</p>	<p>—</p> <p>—</p> <p>—</p> <p>—</p> <p>—</p>	<p>—</p> <p>—</p> <p>—</p> <p>—</p> <p>—</p>
<p>Apoyo fiscal a la creación de empleo:</p> <p>A) Sin inversión</p> <p>B) Con inversión en activo fijo nuevo</p>	<p>25%</p> <p>25%</p>	<p>1 año</p> <p>1 año</p>	<p>30% s/cuota</p> <p>40% s/cuota</p>	<p>—</p> <p>—</p>	<p>—</p> <p>—</p>
<p>Retenciones a los socios por participaciones de éstos en sus resultados si la norma de reparto es proporcional a los suministros, entregas de productos o servicios.</p>	<p>Total</p>	<p>Limitado</p>	<p>31/XII/1984</p>	<p>—</p>	<p>—</p>
<p>Tendrán la consideración de partidas deducibles de los ingresos</p>					

(1) El 5% que como complemento se fija para la inversión en activos fijos nuevos en el año 1982 se aplicará sobre la cantidad x; x = Importe de la inversión - Amortizaciones máximas fiscalmente admisibles del año 1981 - Desinversión en activos fijos materiales entre 1/X/1981 y 31/XII/1982.

(2) La base para la aplicación del tipo de deducción tendría como límite máximo el beneficio destinado a reservas y se aplicará sobre el valor y; y = Costo de la Inversión - Importe ventas de valores mobiliarios entre 1/X/1981 y 31/XII/1982.