

RÉXIME FISCAL DAS COOPERATIVAS

Antonio LÓPEZ DÍAZ

*Profesor titular de Dereito Financeiro e Tributario.
Universidade de Santiago de Compostela*

SUMARIO:

1. Razóns para un réxime fiscal especial de cooperativas.
2. Réxime fiscal das cooperativas: Normas de axuste
 - 2.1. *Cuestións relativas á base imponible.*
 - 2.1.1. Desagregación da base en resultados cooperativos e extracooperativos.
 - 2.1.2. Valoración de operacións cooperativizadas.
 - 2.1.3. Minoracións da base imponible.
 - 2.2. *Cuestións relativas á cota tributaria.*
 - 2.2.1. Compensación de perdas.
 - 2.2.2. Deducción por dupla imposición.
 - 2.2.3. Deducción por creación de emprego.
3. Réxime fiscal das cooperativas: Beneficios fiscais.
 - 3.1. *Clasificación das cooperativas a efectos fiscais.*
 - 3.2. *Beneficios fiscais previstos para as cooperativas.*
 - 3.2.1. Imposto sobre Sociedades.
 - 3.2.2. Outros tributos.
4. Compatibilidade entre o réxime especial de cooperativas e outros réximes especiais do Imposto sobre Sociedades.

SUMARIO:

1. Razones para un régimen fiscal especial de cooperativas.
2. Régimen fiscal de las cooperativas: Normas de ajuste
 - 2.1. Cuestiones relativas a la base imponible.
 - 2.1.1. Desagregación de la base en resultados cooperativos y extracooperativos.
 - 2.1.2. Valoración de operaciones cooperativizadas.
 - 2.1.3. Minoraciones de la base imponible.
 - 2.2. Cuestiones relativas a la cuota tributaria.
 - 2.2.1. Compensación de pérdidas.
 - 2.2.2. Deducción por doble imposición.
 - 2.2.3. Deducción por creación de empleo.
3. Régimen fiscal de las cooperativas: Beneficios fiscales.
 - 3.1. Clasificación de las cooperativas a efectos fiscales.
 - 3.2. Beneficios fiscales previstos para las cooperativas.
 - 3.2.1. Impuesto sobre Sociedades.
 - 3.2.2. Otros tributos.
4. Compatibilidad entre el régimen especial de cooperativas y otros regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades.

SUMMARY:

1. Reasons for a special fiscal system for co-operatives.
2. The fiscal system of co-operatives: Norms for adjustment.
 - 2.1 Matters relevant to taxable income.
 - 2.1.1. Desintegration of the base in co-operative and extra-cooperative results.
 - 2.1.2. Valuation of co-operativized operations.
 - 2.1.3. Reduction of the taxable income.
 - 2.2. Matters relative to the payment of taxes.
 - 2.2.1. Compensation of losses.
 - 2.2.2. Deductions for double imposition.
 - 2.2.3. Deductions for the creation of employment.
3. Fiscal system of the co-operatives: tax benefits.
 - 3.2. Classification of the co-operatives as regards taxation.
 - 3.2.1. Tax benefits forseen for co-operatives.
 - 3.2.1.1. The tax on Societies .
 - 3.2.1.2. Other taxations.
 - 3.2.2. Other taxations.
 - 3.3. Recognition and loss of tax benefits.
4. Compatibility between the special tax system of cooperatives and other special systems of the Tax on Societies.

1. Razóns para un réxime fiscal especial de cooperativas.

Este traballo sobre réxime fiscal das cooperativas, enmarcado nuns Estudos sobre o Proxecto de lei de Cooperativas de Galicia, (PLCG) ten que comezar necesariamente cunha aclaración: O réxime fiscal das cooperativas é común para todas as do Estado, sen prexuízo dos réximes tributarios forais vixentes nos Territorios históricos do País Vasco e Navarra¹, e aparece recollido na Ley 20/1990 sobre Réxime Fiscal das Cooperativas (LRFC), sen que no PLCG se regulen estas cuestións, xa que a Comunidade Autónoma carece de poder financeiro para regular materias que afecten ó sistema tributario estatal, polo que só cabería que a normativa autonómica regulase o réxime fiscal das cooperativas naqueles tributos propios da Comunidade autónoma.

Feita esta aclaración resultan imprescindibles algunhas aclaracións: Desde un punto de vista material cabe preguntarse ¿por qué existe un réxime fiscal especial das sociedades cooperativas? e atendendo a cuestións formais a pregunta sería ¿por qué ese réxime especial se regula nunha lei distinta das reguladoras de cada un dos tributos e, ó mesmo tempo, diferente da lexislación xeral de cooperativas?

Contestando á primeira, cabe sinalar que son dúas as razóns que xustifican a existencia dun réxime fiscal propio das cooperativas, o que xerará, ó mesmo tempo, dous grupos de normas dentro deste réxime especial. Por unha banda, as características peculiares da sociedade cooperativa que, a diferenza da persoa xurídica societaria, precisa unha serie de normas, que poderamos denominar como técnicas, que non fan senon adaptar o réxime fiscal previsto para as

1.- No caso de Navarra o seu réxime fiscal de cooperativas recóllese na Ley Foral 9/1994, de 21 de xuño, reguladora do réxime fiscal de cooperativas. Pola súa banda, as Xuntas Generales de Vizcaya aprobaron a norma foral 9/91 sobre réxime fiscal das cooperativas e as Xuntas Generales de Guipúzcoa a norma 10/91 que contempla, ademais, outras cuestións relativas ó Imposto sobre Actividades Económicas e Transmisións Patrimoniais e Actos Xurídicos Documentados.

sociedades con carácter xeral, ó fenómeno cooperativo². En segundo lugar, ese réxime fiscal especial das cooperativas é un instrumento importante para incentivar este tipo de iniciativas tendo en conta a súa función social. Este fomento do cooperativismo mesmo ten respaldo constitucional cando o artigo 129.2 da Constitución dispón que “os poderes públicos promoverán eficazmente as diversas formas de participación na empresa e fomentarán mediante unha lexislación axeitada as sociedades cooperativas”. Cuestión diferente é que o contido do actual réxime fiscal das cooperativas sexa ou non o máis axeitada para o potenciamento efectivo das sociedades cooperativas no contexto actual.

Das afirmacións anteriores derívase que o denominado réxime fiscal das cooperativas estará integrado por dous grandes bloques de normas: aquelas que podemos considerar como normas técnicas³ e as que conteñen beneficios fiscais⁴, sen prexuízo de que poidan existir outras normas xerais que poden servir para clasificar as cooperativas, tanto de cara a adopción de normas técnicas como para o recoñecemento de beneficios fiscais.

Determinado o contido do réxime fiscal das cooperativas, cómpre responder ó segundo dos interrogantes, é dicir, o por qué da regulación do réxime fiscal de forma separada, tanto das figuras tributarias ás que afecta, como do réxime xeral das cooperativas.

A regulación do réxime fiscal das cooperativas de forma separada dos tributos ós que afecta iníciase co Decreto de 9 de abril de 1954, poñendo deste xeito fin á dispersión e ambigüidade da normativa precedente⁵, e continúaase co Estatuto Fiscal de Cooperativas de 9 de maio de 1969, presentando como último elo a vixente Lei 20/1990⁶.

2.- Neste senso sinala a Exposición de Motivos da ley 20/1990 que “de acordo con estes principios cabe sinalar dous tipos de normas contidas na presente lei:... Doutra parte existen normas técnicas, de axuste, que adaptan as características e regulación social específica das cooperativas ós termos das normas tributarias...”.

3.- A propia exposición de motivos da lei 20/1990 considera como normas técnicas as contidas no capítulo cuarto do Título II “Reglas especiales aplicables no Imposto de Sociedades” e as recollidas no Título III. Dos socios e asociados.

4.- Así o Título IV da xa citada lei 20/1990 leva por rúbrica “Beneficios tributarios recoñecidos ás cooperativas”.

5.- Esta solución, a elaboración dun Estatuto Fiscal das Cooperativas fora proposta por AMOROS RICA (*Régimen jurídico fiscal de las cooperativas españolas*, EDF., Madrid, 1952, páxs. 122 e ss) como cauce para a superación da dispersión anterior. Unha análise desa normativa previa pode verse na obra xa citada de AMOROS RICA e tamén en BARBERENA BELZUNCA, I.: *Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal*, Aranzadi, Pamplona, 1992, páxs. 113 e ss.

6.- Aínda que non se plasmou nun novo réxime fiscal de cooperativas, a reforma fiscal iniciada en 1977 trouxo consigo, entre outras consecuencias, a adopción dun imposto sintético sobre a renda de persoas xurídicas, mediante a aprobación da Lei 61/78, de 27 de Decembro que regula o Imposto sobre Sociedades. A necesidade de adapta-lo réxime fiscal das cooperativas á normativa do Imposto sobre Sociedades obrigou a publicación da O.M. de 14 de Febreiro de 1980, a espera da aprobación dunha nova lei sobre Réxime Fiscal de Cooperativas, prevista na Disposición Transitoria Cuarta da Lei 61/78, que non chegou a materializarse debido á tramitación por aquelas datas dun proxecto de lei xeral de cooperativas promovido polo goberno da U.C.D. e que tam-

Vista esta evolución pódese concluír que a razón explicativa da aprobación do réxime das cooperativas separadamente da normativa reguladora dos distintos tributos reside na complexidade do mesmo, que non se limita a un único Imposto, como puidera ser o Imposto sobre Sociedades, senón que afecta á maior parte do sistema tributario.

Esta regulación dun réxime fiscal especial á marxe da normativa xeral dos tributos pode xerar abondosos problemas cando se produce unha modificación substancial de algún tributo, tal como ocorreu, por exemplo, a raíz da publicación da lei 61/78.⁷ Quizás para evitar estes problemas resulte aconsellable, como ocorreu coa lei 43/95, reguladora do Imposto sobre Sociedades (que recolleu no seu articulado a totalidade de réximes especiais deste imposto, antes dispersos nunha pluralidade de normas, coa única excepción do réxime de cooperativas e das entidades sen fin de lucro, precisamente polas especiais características que concorren nestas entidades e que non afectan unicamente ó Imposto de Sociedades⁸) reconducir a unha única normativa ese conxunto disperso.

Vistas as razóns que se aducen para a non inclusión do réxime fiscal das cooperativas dentro da normativa de cada tributo ó que afecta, cabe seguir preguntándose a razón da non inclusión deste réxime dentro da normativa xeral de cooperativas. Tamén aquí se pode acudir a unha razón histórica, xa que, como vimos, desde o Decreto de 1954, véñense dictando normas específicas para o réxime fiscal. Pero a esta razón histórica cabe engadir, a partir da entrada en vigor da Constitución de 1978, unha razón xurídica, fundamentalmente de tipo competencial. En efecto, mentres que a Constitución non reservou unha competencia exclusiva para o Estado en materia de cooperativas, o que permitiu

pouco viu a luz. Por último, a aprobación da Lei 3/38, de 2 de Abril, xeral de cooperativas, onde se incluía na Disposición Final Quinta a previsión de que se enviase ás Cortes un proxecto de Lei sobre réxime fiscal das cooperativas, agudizou a necesidade de que no marco do actual sistema tributario se contemplase nun novo texto normativo o réxime fiscal das cooperativas.

7.- Naquel momento, e ante a dificultade de acomodar os Decretos 888/69 de Estatuto Fiscal de Cooperativas e o 1885/78, de réxime fiscal de cooperativas de segundo ou ulterior grao ó disposto na lei 61/78 reguladora do Imposto sobre Sociedades, dictouse a Orde de 14 de febreiro de 1980, que tiña por obxecto a adecuación do réxime fiscal previo á nova normativa do Imposto sobre Sociedades. Nembargantes, esa adecuación non resultou plena, senón que, como sinalou o TEAC, a lei 61/78 supuxo a derogación de determinadas normas contidas no Estatuto fiscal do 1969. (Así, na resolución de 3 de outubro de 1995 (*JT 1995/1500*) declarouse a derogación das normas relativas á determinación da base imponible das cooperativas contidas no Decreto de 9 de maio de 1969, o que supuxo, por exemplo, que non foran gastos deducibles os intereses abonados polas cooperativas ós seus socios ó considerarse retribucións das súas participacións).

8.- Así se pon de manifesto na Exposición de Motivos da Lei 43/1995. Nembargantes, xa xurdiron algunhas voces críticas que se mostran partidarias da inclusión do réximen fiscal das Cooperativas dentro da normativa do Imposto sobre Sociedades. Así, sinala NÚÑEZ PÉREZ que "propugno una modificación del actual régimen fiscal de las cooperativas en un doble sentido: su integración en la ley reguladora del Impuesto de Sociedades, al menos en relación a aquellas cooperativas que presentan esta proyección empresarial ad extra como elemento consustancial, y, en segundo lugar, la eliminación, para estas mismas cooperativas, de la distinción entre resultados cooperativos y extracooperativos a efectos tributarios". ("El régimen fiscal de las cooperativas y otros entes en el Impuesto de Sociedades", *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades*, en prensa, páx. 2).

que as distintas Comunidades asumisen competencias neste eido⁹ aprobando as súas propias leis, as cuestións relativas ó réxime fiscal, na medida en que afectan a tributos, son da competencia de quen goza do poder financeiro para regularlos devanditos tributos. E, dado que os tributos ós que poden afectar eses beneficios son de titularidade estatal fundamentalmente —Imposto sobre Sociedades fundamentalmente, e en menor medida I.T.P.A.J.D. ou tributos locais— ese réxime fiscal debe establecerse sempre a través dunha norma estatal. Esta diferente competencia dará lugar a dous bloques normativos tamén diferentes. Nesta liña sinala a Disposición Adicional Terceira do PLCG que “resultaránlles aplicables ás entidades reguladas por esta lei os beneficios fiscais, arancelarios e de calquera outra índole establecidos na lexislación cooperativa estatal en todo o que non se opoña a esta lei”.

A única excepción a este réxime refírese os territorios históricos —País vasco e Navarra—, nos que o poder financeiro e a capacidade normativa relativos ós tributos concertados (que serían todos agás algúns impostos especiais), como consecuencia do recoñecemento dos seus dereitos históricos (Disposición Adicional Primeira da Constitución) corresponde ás respectivas Deputacións Forais, no caso do País Vasco, e á propia Comunidade Autónoma no suposto de Navarra.¹⁰ Serán por tanto as Diputacións Forais ou a Comunidade de Navarra ás que lles corresponderá a aprobación das normas reguladoras do réxime fiscal das cooperativas.¹¹

Para rematar estas cuestións introductorias, é precisa unha referencia á relación xurídica que se establece entre o réxime fiscal propio das cooperativas e a normativa xeral reguladora dos diferentes tributos. Pódese sinalar a este respecto que a normativa fiscal de cooperativas constitúe unha normativa especial fronte á normativa xeral de cada imposto. Por esta razón, como ten sinalado a propia Audiencia Nacional, “cando a norma especial sexa clara e expresa sobre

9.- No que se refire á Comunidade Autónoma de Galicia, o Estatuto de Autonomía, no seu artigo 28.7 atribuíu á Comunidade Autónoma competencia para o desenrolo lexislativo e a execución da lexislación do Estado nos termos que a mesma estableza en materia de entidades cooperativas. Posteriormente, a través de lei orgánica 16/1995, de 27 de decembro, (art. 2) o Estado transferiu á Comunidade Autónoma de Galicia a competencia exclusiva en materia de cooperativas, título que serviu de base para a tramitación do Proxecto de ley de Cooperativas de Galicia.

10.- Esta atribución do poder financeiro relativo ós tributos concertados atopa a súa plasmación tanto na Lei 28/1990, de 26 de decembro, pola que se aproba o convenio económico entre o Estado e a Comunidade Foral de Navarra como na lei 12/1981, de 13 de maio, pola que se aproba o concerto económico entre o Estado e a Comunidade Autónoma do País Vasco, posteriormente modificada pola lei 27/1990, de 26 de decembro.

11.- Aínda que no caso de Navarra e País Vasco tanto a normativa xeral como o réxime fiscal corresponden á Comunidade Autónoma deben terse en conta algunhas precisións: No caso do País Vasco a regulación xeral de Cooperativas corresponde á Comunidade (Parlamento), mentres que o réxime fiscal debe ser aprobado a través de normas forais (Deputacións Forais). Pola súa banda, tanto no País Vasco como en Navarra a normativa xeral do Estado resulta supletoria da autonómica, mentres que esta supletoriedade non se produce no referente ó réxime fiscal. (Como mostra pode verse a Sentencia do T.S.X. de Navarra de 19 de novembro de 1996. *JT 1996/1588*).

un determinado aspecto, aínda que as normas xerais non teñan recollida a mesma previsión, debe prevalece-la norma especial sobre a xeral".¹²

2. Réxime fiscal das cooperativas: Normas de axuste.

Tal como sinalabamos con anterioridade, o réxime fiscal especial das cooperativas está constituído por dous grandes bloques de normas: normas técnicas ou de axuste que pretenden adaptar as normas tributarias ás características específicas das cooperativas; e normas incentivadoras, que poderíamos denominar como propiamente beneficios fiscais.

En relación ás denominadas regras técnicas de axuste non resulta preciso insistir demasiado no seu fundamento e na súa xustificación. Como sinala BARBERENA, estas regras, na medida que instrumentan a racionalidade do sistema, non se poden considerar contrarias ó principio de igualdade nin á xeneralidade do tributo, senon que, na medida en que responden a aspectos diferencias do fenómeno cooperativo, constitúen esixencias inequívocas da xustiza dos tributos¹³ e non propiamente beneficios fiscais.

A identificación das normas técnicas de axuste non resulta especialmente problemática. De tódalas maneiras, por se existira algunha dúbida, a mesma exposición de motivos da lei se encarga de sinalar que son as contidas no capítulo do Título II "Regras especiais aplicables no Imposto sobre Sociedades", ademáis do Título III "dos socios e asociados".

Precisamente, por tratarse de normas técnicas e non de beneficios fiscais, estes preceptos resultan de aplicación a tódalas cooperativas, con independencia da súa calificación como protexida ou especialmente protexida, categorías éstas que afectan unicamente ós beneficios fiscais. Sinala así o artigo 6.2 da Lei 20/1990 que "no obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las normas contenidas en el Capítulo cuarto del Título II (débase entender que se refiere ó Título II xa que no III non existe capítulo cuarto) de esta lei serán de aplicación a tódalas cooperativas regularmente constituídas e inscritas en el Registro de cooperativas correspondientes, aún en el caso de que incurran en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida". Aínda que non se menciona o Título III, xa que se trata de normas que non afectan tanto ás cooperativas senón máis ben ós socios, tamén este resulta de aplicación xeral, cando se trate de socios de cooperativas. A pesar de que o artigo 32, cando regula a deducción por dobre imposición dos retornos cooperativos refírese unicamente ás protexidas e ás especialmente protexidas, pensamos que debe aplicarse a mesma tamén no caso de cooperativas que perdesen a condición de protexidas, debendo ser incluso a porcentaxe de deducción superior a procedente no caso de retornos procedentes das protexidas.¹⁴

12.- Vid. Sentencia de 6 de maio de 1997, (JT 540).

13.- Vid. BARBERENA BELZUNCE, I.: *Sociedades cooperativas...* cit., páx. 129.

14.- Sinala neste sentido BARBERENA BELZUNCE que "si el legislador establece una deducción menor para los retornos distribuídos por cooperativas especialmente protegidas, por ser tam-

A aplicación xeral destas normas técnicas supón que todas aquelas sociedades cooperativas debidamente inscritas no Rexistro correspondente¹⁵ deberán telas en conta, aínda no caso de que, por concorrer algunha das causas previstas no artigo 13, perderan a súa condición de fiscalmente protexida. Soamente cando se produza a disolución da cooperativa ou a descalificación da mesma como consecuencia de infraccións graves, deixarán de aplicarse estas normas técnicas. No caso de disolución, as devanditas normas seguirán aplicándose unha vez producida a disolución e mentres se proceda á liquidación, e só deixarán de aplicarse cando, unha vez practicada a liquidación, se outorgue escritura de extinción e se cancelen os asentamentos relativos á Cooperativa no Rexistro de cooperativas, momento no que desaparece a súa personalidade xurídica.¹⁶ Pola súa banda, tratándose de casos de descualificación, os efectos da mesma só se producen cando adquira firmeza, polo que, aínda adoptada resolución de descualificación, as normas técnicas ás que nos vimos referindo deberán ser aplicadas ata o momento da súa firmeza.

2.1. *Cuestións relativas á base imponible.*

2.1.1. *Desagregación da base en resultados cooperativos e extracooperativos.*

A LRFC basea o réxime de tributación das cooperativas no Imposto de Sociedades na desagregación da base imponible en dous grandes bloques constituídos por rendementos cooperativos e rendementos extracooperativos, outorgando a cada un deles un diferente tratamento tributario.¹⁷ Esta desagregación da base imponible pode ser obxecto de opinións de moi distinto signo: Así, a favor da mesma afirmase que, desta forma, respéctase a competitividade no mercado, non distinguindo, ós efectos do gravame das operacións con terceiros, entre as realizadas por cooperativas ou as que levan a cabo outras sociedades mercantís.¹⁸

bién menor la sobreimposición, al gozar éstas de una bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra, con esta misma lógica deberá haber procedido en el caso de los retornos satisfechos por cooperativas no protegidas, a las que se les debería aplicar una deducción mayor que a los de las cooperativas protegidas por ser mayor la doble imposición, ya que aquéllas, a diferencia de éstas, tributan en el I.S. al tipo general del impuesto por todos sus resultados y no gozan de beneficio fiscal alguno". (*Sociedades cooperativas...*, cit., páx. s255).

15.- Según sinala o art. 97 do P.L.C.G., en Galicia o Rexistro de Cooperativas depende da Xunta de Galicia e estará adscrito á consellería competente en materia de traballo, e estruturarase no Rexistro Central e nos Rexistros provinciais.

16.- Sinala así o art. 87.4 do PLGC que "desde a adopción do acordo de disolución, a sociedade disolta conservará a súa personalidade xurídica mentres se realiza a liquidación, e deberá engadir á súa denominación os termos en liquidación".

17.- Esta desagregación da base imponible xa se recollía na anterior normativa do Imposto sobre Sociedades, así como na Orde Ministerial de 14 de febreiro de 1980, que adaptaba a normativa referente ó réxime fiscal de cooperativas á Lei 61/78.

18.- Neste sentido pronúncianse: ALGUACIL MARI, P.: "La tributación de las cooperativas de crédito por el Impuesto sobre Sociedades. Notas al proyecto de ley sobre régimen fiscal de las cooperativas", *Impuestos*, 21, 1990, páx. 46; BARBERENA BELZUNCE, I.: *Sociedades cooperativas...*, cit., páxs. 216 y 217.

Nembargantes, esta división tamén resulta suceptible de crítica. Así cabe afirmar que esta dobre contabilidade impón unha presión fiscal indirecta importante, ó mesmo tempo que altera a idea dun Imposto sintético sobre a renda das persoas xurídicas, ó separar dous tipos de renda no seu tratamento fiscal.¹⁹ Quizás indo máis fondo na cuestión, resultan moi interesantes as reflexións de NÚÑEZ PÉREZ²⁰, que considera que esa visión dual dos resultados cooperativos debe deixar paso a un enfoque unitario baseado no espírito empresarial da cooperativa propio do seu carácter mercantil, con independencia de que as operacións se levan a cabo con socios ou con terceiros. Sobre esa base unitaria se poderían aplicar igualmente os beneficios fiscais, sen que iso rompería a igualdade con relación a outras sociedades mercantís, dunha parte, porque existe un mandato constitucional de fomento do cooperativismo que ampararía esa diferencia de tratamento; e, por se eso non abundara, existen tamén restricións importantes á distribución dos excedentes cooperativos que diferencian igualmente as cooperativas das sociedades mercantís. Ámbalas dúas razóns evitarían o carácter discriminatorio dos beneficios fiscais das cooperativas, ó tempo que suporían unha promoción efectiva das mesmas. Por último cabe dicir tamén que esa distinción casa mal coa existencia de cooperativas que se dirixen case exclusivamente a operacións con terceiros non socios, como son, por exemplo, as cooperativas de traballo asociado que segundo dispón o artigo 118.1 da Lei de cooperativas, "asocian a personas naturales, con capacidad legal y física para desarrollar la actividad cooperativizada de prestación de su trabajo y tienen por objeto el proporcionar a los socios puestos de trabajo para producir en común bienes y servicios para terceros".

2.1.1.1. Resultados cooperativos.

Entrando xa na composición dos denominados resultados cooperativos, podemos dicir que os mesmos proceden de deducir dos ingresos desta natureza os gastos correspondentes. A tal efecto, sinala o art. 17 da LRFC que son ingresos cooperativos:

- a) Os procedentes do exercicio da actividade cooperativizada realizada cos propios socios.

Este primeiro bloque de ingresos precisa algunha aclaración, fundamentalmente naquelas cooperativas que prestan servicios a terceiras persoas, como ocorre no caso de cooperativas de traballo asociado. Precisamente porque o obxectivo destas cooperativas é a prestación polos socios deses servicios a terceiros deben considerarse como ingresos para a determina-

19.- Vid. RODRIGO RUÍZ, M.A.: "Análisis crítico del Proyecto de Ley de Régimen Fiscal de las cooperativas. Especial referencia a la tributación en el Impuesto sobre Sociedades", *El Régimen Fiscal de las Cooperativas*, Servicio de Publicaciones del Gobierno Vasco, Vitoria, 1989, págs. 56 y 57. Esa idea dun imposto sobre Sociedades sintético refórzase aínda máis despois da lei 43/95, que articula a base imponible do mesmo a partir do resultado contable.

20.- Vid. "El régimen fiscal de las cooperativas y otros entes en el impuesto sobre sociedades", cit., páx. 4 e ss.

ción dos resultados cooperativos os procedentes desta prestación de traballo realizado por socios. Por contra integrarán os resultados extracooperativos aqueles ingresos procedentes de traballadores non socios.²¹

b) As cotas periódicas satisfeitas polos socios.

O PLCG dispón no seu artigo 65.1 que "estatutariamente ou pola Asemblea Xeral poderán establecerse cotas de ingreso e/ou periódicas que non integrarán o capital social nin serán reintegrables". Poidera parecer inicialmente que non existen razóns para establecer un diferente réxime fiscal entre as cotas iniciais e as periódicas. Nembargantes débese ter en conta que somentes se destinarán ó Fondo de Reserva Obrigatorio as cotas de ingreso (art. 68.1.c), polo que o importe das demais cotas é de libre disposición pola cooperativa, o que xustifica a súa suxeición a gravame. Unicamente naqueles casos nos que as cotas periódicas se destinan tamén o F.R.O., como ocorre no caso das leis de cooperativas de Cataluña, Andalucía e Navarra, non debería someterse a gravame o seu importe²², debido a esa indisponibilidade que as equipara ás cotas de ingreso.

c) As subvencións correntes.

Hai que entender que non se integran nunca determinadas subvencións correntes sobre prezos de determinados bens, sempre que os gastos subvencionados figuren polo importe neto efectivamente sufragado pola empresa.

d) As imputacións ó exercicio económico das subvencións de capital.

e) Os intereses e retornos procedentes da participación da cooperativa como socio ou asociado noutras cooperativas.

f) Os ingresos financeiros procedentes da xestión de tesourería ordinaria necesaria para a realización da actividade cooperativizada.

Pola súa banda consideraranse como gastos deducibles para a determinación dos resultados cooperativos.

a) O importe das entregas de bens, servicios e subministros realizados polos socios, as prestacións de traballo dos socios e as rendas dos bens cedidos polos socios á cooperativa, estimados no seu valor de mercado.

A importancia deste precepto non radica nin na consideración destas partidas como gasto deducible, —circunstancia esta que xa é de aplicación no réxime xeral do imposto—, nin na valoración dos mesmos, xa que, como logo veremos, esta regra de valoración contense noutro artigo da mesma lei. A única relevancia é simplemente incluír estes gastos para a determinación dos resultados cooperativos.²³

21.- Neste sentido pronunciose a D.G.T. na súa contestación do 15 de febreiro de 1993.

22.- Vid. BARBERENA BELZUNCE (*Sociedades Cooperativas...*, cit., páx. 271) quen matiza deste xeito as opinións de JULIA IGUAL/SERVER IZQUIERDO (*Manual de Fiscalidad de Cooperativas*, Pirámide, Madrid, 1991, páx. 92 e 93).

23.- BARBERENA BELZUNCE considera este precepto como innecesario. (*Sociedades...*, cit., páx. 220).

De tódolos xeitos, á luz deste artigo cabe matizar que non resultarán deducibles as rendas satisfeitas cando as cesións do uso de terreo —como pode ocorrer no suposto de cooperativas de explotación comunitaria de terra— se configuren como aportacións do socio ó capital cooperativo.²⁴ Tampouco se poderán deducir os importes destas rendas ou retribucións cando sexan superiores ó valor de mercado, con independencia de cal sexa o seu importe reflexado na contabilidade da cooperativa.

- b) As cantidades que as cooperativas destinen con carácter obrigatorio ó Fondo de Promoción e Educación, ou como se desprende do apartado 8 do mesmo art. 19 a outros fondos de natureza e finalidades similares aunque reciban outra denominación en función da normativa aplicable. Así, aplicarase ó denominado Fondo de Formación e Promoción cooperativa polo PLGC. Nembargantes, a diferenza do que pensa BARBERENA BELZUNCE, consideramos que non poden beneficiarse deste tratamento outros fondos creados no uso da súa autonomía polas propias cooperativas, xa que tratándose, como logo veremos, de exencións de rendas, suporía deixar en mans das cooperativas a determinación da súa base imponible creando fondos para atender a finalidades similares.

Ademais doutros límites en canto á súa aplicación²⁵, o art. 18 require que as aportacións teñan carácter obrigatorio. Polo tanto, non cabe dúbida que serán deducibles as aportacións obrigatorias fixadas no PLGC, do 5 por 100 dos excedentes netos da cooperativa. Nembargantes, nada impide que nos Estatutos se poidan establecer porcentaxes de aportación superiores ó sinalado e que, polo tanto, tamén resultarían obrigatorios para a Cooperativa, polo que tamén deben ser considerados como gasto para a determinación dos resultados cooperativos. En calquera caso, tal e como dispón o art. 19, a contía deducible non poderá exceder nunca do 30 por 100 dos excedentes netos. As que non poderán considerarse como gasto para a determinación dos resultados cooperativos, a pesar de que se aportan o mencionado fondo de Educación e Promoción, son as sancións disciplinarias impostas pola cooperativa ós socios xa que estas contías impútanse directamente á conta de resultados do Fondo, non tomándose xa en consideración a efectos do Imposto sobre Sociedades.

24.- Así se manifestou a D.G.T. en contestación de 8 de xuño de 1983.

25.- Entre outros requisitos, o art. 19 esixe o seguinte:

a) aplicación do fondo ás súas finalidades dentro do exercicio seguinte ó da súa dotación, ou materialización en contas de aforro ou Débeda Pública. Cando se aplique as finalidades non previstas considerarase ingreso do exercicio da aplicación.

b) Contabilización separada do Fondo que abrangue:

Contabilización dos resultados do Fondo: no que se cargarán os gastos nas finalidades propias no mesmo, amortizacións de bens afectos, así como perdas derivadas da venta dos mesmos, e no que deben aboarse as subvencións, axudas e doazóns para estes fins, sancións impostas ós socios, así como rendementos ou beneficios derivados dos bens afectos. Estes gastos, ingresos, beneficios e perdas non se terán en conta para a determinación da base imponible do Imposto de Sociedades. Contabilización de Fondo: En contas separadas, ás que se levará o saldo da conta de resultados do Fondo.

Aínda que a L.R.F. considera estas aportacións ó fondo de Educación e promoción como gastos deducibles, en realidade trátase dunha exención de renda, xa que estamos a falar dunha aplicación do excedente neto, máis ca dun gasto para a súa determinación. Esta exención condiciónase á súa aplicación efectiva ós fins propios do fondo, constituíndo, en caso contrario, ingreso do exercicio da aplicación indebida, sen prexuízo doutras consecuencias como pode ser a perda da protección fiscal.²⁶

Por outra banda, aínda que o artigo 18 menciona exclusivamente as cantidades aportadas ó Fondo a partir do excedente neto, existen outras partidas que se imputan directamente á conta de resultados e que tampouco se toman en consideración a efectos da determinación da base imponible do Imposto sobre Sociedades. Estas partidas son: Subvencións, doazóns e axudas recibidas para o cumprimento dos fins do fondo; sancións disciplinarias impostas pola cooperativa ós seus socios; rendementos financeiros das materializacións dos excedentes do Fondo non aplicados, —que no caso do Proxecto de Lei de Galicia debe tratarse de emisións de débeda pública—²⁷, así como os beneficios derivados da venda de bens afectos ó Fondo. Estas partidas non se consideran ós efectos da determinación da base imponible, igual que ocorre cos gastos, amortizacións ou perdas ós que se destine o Fondo.

- c) Os intereses devengados polos socios e asociados polas súas aportacións obrigatorias ou voluntarias ó capital²⁸ así como aqueles derivados de retornos cooperativos integrados no fondo especial regulado no art. 85.2.c da LGC, sempre que o tipo non exceda do básico do Banco de España, incrementado en tres puntos para os socios e en cinco para os asociados.

Aquí tramítanse varias cuestións. En primeiro lugar, no Proxecto de lei de cooperativas de Galicia non se prevé un fondo específico como o regulado no 85 da L.G.C. a onde irían parar os retornos cando así o decidira a Asemblea. Esta ausencia nembargantes non pecha a posibilidade, xa que o art. 67 prevé a posibilidade de que os excedentes netos despois das dotacións a fondos obrigatorios poidan destinarse a fondos de reserva voluntarios repartibles ou irrepar-

26.- Este é tamén o parecer de BARBERENA BELZUNCE, I.: *Sociedades...*, cit., pág. 224.

27.- Mentras o art. 19 da LRFC dispón que "cando en cumprimento do plan non se gaste ou invista no exercicio seguinte ó da dotación a totalidade da aprobada, o importe non aplicado deberá materializarse dentro do mesmo exercicio en contas de aforro ou en Débeda Pública", o PLCG establece no seu art. 68 que "en todo caso, o importe do referido Fondo que non se aplicase sen que transcorrese o prazo previsto na letra b) precedente deberá materializarse dentro do exercicio económico seguinte a aquel no que se efectuase a dotación, en títulos de débeda pública no que os rendementos financeiros se aplicarán ó mesmo fin". Deste xeito aínda que para conservar o beneficio fiscal serviría a materialización en contas de aforro, isto non resulta posible para as cooperativas galegas.

28.- A deducibilidade dos xuros satisfeitos ós socios polas súas aportacións ó capital social das cooperativas foi afirmada pola sentenza da A.N do 6 de maio de 1997 (*JT 540*), se ben referida ó exercicio de 1979, por tanto, con anterioridade á actual LRFC, aínda que na norma xeral do imposto non estaba previsto un gasto desta natureza.

tibles en todo ou en parte. Polo tanto cada cooperativa poderá decidir a creación ou non destes fondos.

Unha segunda cuestión refírese ó importe de xuros. A LRFC establece que o importe destes xuros non pode ser superior ó básico do Banco de España vixente na data do peche de cada exercicio económico, incrementado en tres puntos para os socios e cinco puntos para os asociados. Deste xeito a normativa de réxime fiscal respecta os límites establecidos na Lei estatal de Cooperativas para os xuros a pagar pola Cooperativa.²⁹ Nembargantes, no caso do PLCG xurden dous problemas: Por unha banda, o importe máximo dos xuros sinalase non en relación ó interese básico do Banco de España, senón tomando en consideración o interese legal do diñeiro. Por tanto, se se quere gozar da deducibilidade dos xuros debe atenderse a LRFC das cooperativas que establece a contía máxima en función do interese básico incrementado en tres puntos para os socios e en cinco para os asociados.

E aquí aparece o segundo problema xa que no P.L.G.C. non se contempla a figura dos asociados e, por outra banda, existen varias modalidades de socios³⁰ (socios, socios a proba, socios excedentes e socios colaboradores). Ante esto, pensamos que a referencia da LRFC a socios debe abarcar a todos, coa excepción dos colaboradores, os que, polo seu réxime xurídico, deben recibir o tratamento previsto na LRFC para os asociados, xa que, a pesar da distinta denominación, as similitudes xustifican a aplicación de idéntico límite en canto os xuros deducibles (interese básico incrementado en cinco puntos).

2.1.1.2. Resultados extracooperativos.

O outro gran bloque da base imponible das cooperativas está constituído polos resultados extracooperativos para os que se tomarán en consideración os seguintes ingresos:

- a) Os procedentes do exercicio da actividade cooperativizada cando sexa realizada con persoas non socias. Tal é o caso, por exemplo, da prestación de servizos a terceiros non socios por parte dunha cooperativa de consumidores e usuarios.³¹

Congruentemente co establecido para os resultados cooperativos, no caso de cooperativas de traballo asociado, só se consideran como resultados extra-

29.- Así, no art. 85.2 c, que se refire ós socios establece que "as cantidades incorporadas a dito fondo devengarán ó tipo de interese que fixe a Asemblea Xeral non poderá exceder do básico do Banco de España incrementado en tres puntos". Pola súa banda, o art. 40.7 dispón que "polas súas aportacións ó capital social os asociados devengarán o interese pactado que non poderá ser inferior ó percibido polos socios nin exceder en máis de cinco puntos do tipo de interese básico do Banco de España.

30.- No capítulo terceiro, ademais dos socios propiamente ditos, regúlanse as figuras de socios a proba, socios excedentes e socios colaboradores, mentras que a LGC contempla unicamente a figura de socios ou asociados.

31.- Así o entendeu a D.G.T. na súa contestación do 15 de febreiro de 1993.

cooperativos os rendementos procedentes do traballo levado a cabo por traballadores non socios, sempre que sexa posible a identificación dos ingresos.

- b) Os derivados de investimentos ou participacións financeiras en sociedades de natureza non cooperativa.
- c) Os obtidos de actividades económicas ou fontes alleas ós fins específicos da cooperativa. A estes efectos considéranse como tales os procedentes das seccións de crédito das cooperativas, coa excepción dos que resulten de operacións activas realizadas cos socios, dos obtidos por cooperativas de crédito e dos procedentes de investimentos en fondos públicos e valores emitidos por empresas públicas. Estes rendementos excluídos tomaranse en consideración para a determinación dos resultados cooperativos.³²

Para a determinación do importe destes rendementos deben tomarse en consideración os gastos. Neste caso dos resultados extracooperativos nada sinala a lei sobre cales polen ser tomados en consideración, polo que haberá que aplicar a regra xeral prevista no art. 16.4, é dicir, que se terán en conta os gastos específicos para a obtención dos ingresos e ademais a parte dos gastos xerais da cooperativa que correspondan "segundo criterios de imputación fundados". A lei limitase a facer esta referencia os criterios fundados de imputación, polo que poderá ser utilizado calquera que resulte xustifico. Así ocórrenos que podería ser válido un prorrateo dos gastos xerais atendendo á porcentaxe que representan os rendementos extracooperativos en relación ó volume total de rendementos —cooperativos ou extracooperativos—.

Ademais dos rendementos ós que xa fixemos referencia, tamén integran os resultados extracooperativos os incrementos ou diminucións patrimoniais, considerando como tales, aquelas variacións no valor do patrimonio que se poñan de manifesto en ocasión de calquera alteración do mesmo, asumindo así o concepto tradicional de incremento de patrimonio recollido na normativa do IRPF, e tamén na do Imposto de Sociedades, ata a aprobación da lei 43/1995, que, como se sabe, substituíu a definición analítica da base imponible por unha concepción sintética da mesma (resultado contable).

En relación ós incrementos de patrimonio debe terse en conta que tampouco se tomarán en consideración para a determinación dos resultados extracooperativos aqueles que proveñan da enaxenación de bens do inmovilizado afecto ó Fondo de Formación e promoción educativa, xa que estes intégranse na conta

32.- De xeito similar, aínda que non absolutamente coincidente, no caso das cooperativas de crédito dispón o art. 4º que "terán a consideración de resultados cooperativos, ademais dos sinalados na sección segunda do capítulo IV do título II desta lei (é dicir, os previstos con carácter xeral) os procedentes das operacións sinaladas no segundo párrafo da letra b) apartado 2 do artigo 39", ou sexa "as operacións realizadas polas cooperativas de crédito cos socios das cooperativas asociadas, as de colocación de excesos de tesourería no mercado interbancario, nin a adquisición de valores e activos financeiros de renda fixa para a cobertura dos coeficientes legais ou para a colocación dos excesos de tesourería". De tódolos xeitos resulta máis restrictivo o réxime xeral xa que para a consideración como rendimento cooperativo requírese que o investimento dos excedentes se materialice en fondos públicos ou valores emitidos por empresas públicas.

de resultados do Fondo, segundo dispón o art. 19.6, non considerándose de cara a determinación da base impoñible.³³

Tamén a L.R.F. se encarga de determinar outras operacións que non se consideran como incrementos de patrimonio.³⁴ Desta delimitación dos incrementos de patrimonio simplemente chama a atención o feito de que non se consideren como tales as deducións nas aportacións obrigatorias que se practican no caso de baixa e que se destinan o Fondo de Reserva Obrigatorio nin as cotas de ingreso.

En relación ás primeiras, a lei galega preve (art. 64) que os Estatutos poderán establecer dedución tan só sobre as achegas obrigatorias, que non serán superiores ó 30% no caso de expulsión, nin ó 20% no caso de baixa non xustificada.³⁵ Pola súa banda, o art. 65 permite que estatutariamente, ou pola Asemblea Xeral se podan establecer cotas de ingreso que non integran o capital social nin son reintegrables, determinando que tales cotas non poderán ser superiores ó 50% da achega obrigatoria mínima ó capital social vixente en cada momento para adquiri-la condición de socio.

En ámbolos dous casos, as devanditas operacións determinan un ingreso para a cooperativa que, ademais, é irrepatriable, polo que, a diferenza do que ocorre coas aportacións obrigatorias ou voluntarias, da lugar a un auténtico incremento de patrimonio. De tódolos xeitos, a lei sinala que non se consideran como incrementos de patrimonio, atendendo seguramente, ó seu destino ó Fondo de Reserva Obrigatorio. Aínda que se di que non se consideran incrementos de patrimonio, pensamos que se trata dunha figura de exención, máis que de non suxección. É dicir, serían incrementos de patrimonio que non se suxeitan a gravame.

Nembargantes non resulta facilmente explicable por qué non se someten a tributación estas partidas destinadas ó F.R.O., cando tratándose de outros rendementos, só se practicaré una redución do 50% das cantidades aportadas ó devandito Fondo.

Para pechar este tema da desagregación da base impoñible, unha última reflexión referente ó sistema de determinación dos dous bloques de ingresos. A lei, como xa temos visto, determina cales son ingresos cooperativos e cales ex-

33.- Dispón o art. 19.7 que "as partidas de gastos, perdas, ingresos e beneficios trasladados á conta de resultados do Fondo, non se terán en conta para a determinación da base impoñible do Imposto sobre Sociedades da Cooperativa".

34.- O art. 22.2 sinala que non se consideran incrementos patrimoniais:

- a) As aportacións obrigatorias ou voluntarias dos socios e asociados ó capital social, as cotas de ingreso e as deducións nas aportacións obrigatorias efectuadas polos socios nos supostos de baixa dos mesmos na cooperativa, destinadas ó Fondo de Reserva.
- b) A compensación polos socios das perdas sociais que lles foran imputadas.
- c) Os resultados da regularización dos elementos de activo cando así o dispoña a ley especial que a autorice.
- d) Non terán a consideración de diminución patrimonial as reducións do capital social por baixa dos socios.

35.- A regulación da expulsión faise no artigo 26, mentres que as baixas regúlanse no artigo 20.

tracooperativos. De todas formas, ó meu modo de ver, bótase en falta unha referencia residual para aqueles rendementos que non encaixan con exactitude nas definicións de resultados cooperativos e extracooperativos.

2.1.2. *Valoración de operacións cooperativizadas.*

Cando se fala da valoración das operacións cooperativizadas débese ter en conta que se refire a valoración das operacións desta natureza realizada cos socios. Por tanto quedan á marxe tanto as propias operacións cooperativizadas realizadas con terceiros, como as operacións con terceiros que sexan precisas para o cumprimento do obxecto da cooperativa (p. e. cooperativa que compra bens ós socios e os vende a terceiros).

Cando se formula o tema da valoración das operacións cooperativizadas entran en conflito dous criterios ben diferentes: Dunha parte, o interese por evitar que a través de valoracións non reais das operacións —circunstancia perfectamente posible ó tratarse de operacións entre partes que non operan independentemente— se poida alterar o importe da base impositiva aconsella unha valoración que tome en consideración os valores de mercado. Por outra banda, non se pode descoñecer que unha das finalidades das cooperativas, especialmente daquelas que prestan servicios ós socios, é precisamente a de ofrecer servicios a prezos inferiores ós de mercado.

A LRFC tampouco foi allea a este conflito e regula a valoración tratando de coordinar ambos dous criterios. Así, distingue un criterio xeral de valoración para todas as operacións cooperativizadas realizadas cos socios, e un criterio específico de valoración no caso de operacións realizadas por cooperativas de consumidores e usuarios, vivenda, ou aquelas que realicen servicios ou subministrados ós seus socios.

O criterio xeral é que as operacións valoraranse atendendo ó valor de mercado, entendendo como tal "o prezo normal dos bens, servicios e prestacións que sexa concertado entre partes independentes". Pola súa banda, cando non se produzan operacións significativas entre partes independentes dentro da zona na que, conforme ás normas estatutarias, actúe a cooperativa, o valor de mercado das entregas efectuadas polos socios determinarase rebaixando do prezo de venda obtido por esta a marxe bruta habitual para as actividades de comercialización e transformación realizadas. No seu caso, pensamos que tamén poderían resultar de aplicación con carácter subsidiario os restantes criterios previstos no art. 16.3 da lei do I.S.³⁶

Este criterio de valoración atendendo ós valores de mercados é, pois, unha norma de valoración da base impositiva, que non admite proba en contrario.

36.- A mesma LRFC preve criterios específicos de valoración para operacións concretas como antecipos laborales ou cesións de dereitos de uso e aproveitamento de terras ou outros bens inmoables ás cooperativas de explotacións comunitaria da terra (art. 15.2).

De todas formas, tal como sinala MARTÍN FERNÁNDEZ³⁷, a aplicación desta regra de valoración debe producirse unicamente naqueles casos en que a diferenza entre o valor contable e o de mercado resulten relevantes.³⁸

Pero, ademais, a publicación da nosa Lei do I.S. introduce algún problemas en relación á valoración das operacións entre as cooperativas e os socios. Así, por unha banda, o art. 16 da Lei 43/95 do Imposto sobre Sociedades, prevé que a valoración das operacións vencelladas segundo o valor de mercado poderá ser realizado pola Administración, dentro do período de prescripción. Deste xeito deixa de ser unha norma imperativa para os particulares —socios e sociedade— pasando a ser unha norma de valoración que poderá ser aplicada pola Administración. Fronte a este, no caso das cooperativas mantense a norma vista de valoración que impón a valoración segundo criterios do mercado. Por outra banda, a lei 43/95, supedita a consideración dos valores de mercado o feito de que, por aplicación dos valores contables se produza unha tributación menor ou un diferimento da mesma, regra que non se comtempra na LRFC.

Ó noso entender, na medida en que a lei 43/95 mantén a vixencia da LRFC, e tendo en conta a aplicación somentes subsidiaria do réxime xeral do Imposto no caso de entidades sometidas a reximes especiais, hai que pensar que segue a ser aplicable a norma de valoración prevista no seu art. 15, polo que a tributación tendo en conta os valores de mercado debe ser aplicada polos suxeitos interesados en todo caso, e con independencia de que se produza ou non unha menor tributación ou un diferimento da mesa. De todas formas pensamos que sería máis correcto unha armonización e un tratamento homoxéneo na valoración das operacións vencelladas, xa que o réxime previsto para as cooperativas non responde a ningunha especificidade das mesmas —salvo as excepcións que veremos seguidamente, de tal xeito que o réxime da LRFC era a trasposición do réxime xeral do Imposto de Sociedades. Unha vez mudado o réxime xeral pensamos que sería conveniente adecua-lo establecido na LRFC o novo sistema xeral de valoración de operacións vencelladas.

A especialidade das cooperativas no que se refire ás operacións vencelladas refírese no artigo 15.3³⁹ no que se dispón que a pesar do réxime de valoración das operacións segundo valores de mercado, cando se trate de cooperativas de consumidores e usuarios, vivenda, agrarias ou aquelas que conforme ós seus estatutos realicen servizos ou suministros ós seus socios, computarase como prezo aquel polo que foran efectivamente realizados, sempre que non resulte inferior ó custo dos servizos incluída a parte correspondente dos gas-

37.- Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: *Las cooperativas y su régimen tributario*, La ley, Madrid, 1994, páxs. 127 e ss.

38.- MARTÍN FERNÁNDEZ extrae a necesidade desta relevancia de certos preceptos como o art. 79.5 da lei do IVA, ou o art. 14.7 do RDL 1/1993, polo que se aproba o TR do ITPAJD. (*Las cooperativas...*, cit., páxs. 125 e 126).

39.- Este artigo 15.3 foi obxecto de nova redacción pola lei 43/95, (disposición final segunda) coa finalidade de incluír unha referencia ás cooperativas agrarias tanto no que se refire ós suministros ou servizos prestados pola cooperativa ós socios ou por estes á cooperativa.

tos xerais da entidade. Pola súa banda, no caso de cooperativas agrarias aplícarase o mesmo sistema tanto para os servicios e subministros realizados ós socios como para os recibidos destes pola cooperativa. Esta última cuestión é unha novidade introducida pola Lei 43/95, xa que con anterioridade, as entregas ou subministros dos socios ás cooperativas agrarias debían valorarse a prezos de mercado.

2.1.3. *Minoracións da base imponible.*

Tamén dentro do bloque de normas de xeral aplicación a tódalas cooperativas⁴⁰, o artigo 16.5 da LRFC dispón que "a efectos de liquidación, a base imponible correspondente a un e outro tipo de resultados minorarase no 50% da parte dos mesmos que se destine, obrigatoriamente, ó Fondo de Reserva Obrigatorio".

Esta minoración da base imponible, tanto no referente ós resultados cooperativos como no que afecta ós extracooperativos supón unha novidade importante en relación ó réxime precedente no que non estaba expresamente prevista minoración algunha por aportacións ó fondo de reserva. De tódolos xeitos, algunha xurisprudencia⁴¹ entendía que dentro da deducción das cantidades investidas nos fins do fondo de obras sociais⁴², e tendo en conta a equiparación feita pola Lei Xeral de Cooperativas entre fondo de obras sociais e fondo de reserva⁴³, debía admitirse a deducción das dotacións ó fondo de reserva, sempre que non excederan dos límites establecidos nas normas mencionadas.

En calquera caso, trala publicación da LRFC non existen dúbidas sobre a deducción das aportacións ó F.R.O. A razón desta minoración hai que buscala, por unha banda, no carácter obrigatorio das aportacións, e por outra, no carácter irrepartible do Fondo mencionado. De tódolos xeitos, tendo en conta estas razóns, o que xa resulta menos explicable e o porqué se limita a minoración da base imponible ó 50% dos resultados, cooperativos ou extracooperativos, destinados o Fondo de Reserva obrigatorio. Hai que pensar, tal como sinala BARBERENA BELZUNCE⁴⁴ que a lei se inclinou por unha solución de compromiso entre a postura xa manifestada e a defendida por outros autores

40.- Algúns autores manteñen, sen embargo, que esta minoración da base imponible non debería considerarse como unha norma técnica de xeral aplicación a tódalas cooperativas, senon como un beneficio fiscal. Así se pronuncia ALGUACIL MARI, P.: "La tributación de las cooperativas de crédito por el Impuesto sobre Sociedades", cit., páxs. 48 e 49.

41.- Vid. sentenza da A.N. de 6 de maio de 1997 (*JT* 540).

42.- Esta deducción aparecía prevista no artg. 14 do Estatuto Fiscal de Cooperativas de 1969.

43.- Debe recordarse que o art. 72 da Lei Xeral de Cooperación de 1974 establecía: "As referencias das normas tributarias ó fondo de obras sociais entenderáanse feitas ós fondos sociais e obrigatorios previstos nesta Lei".

44.- Vid. BARBERENA BELZUNCE, I.: *Sociedades cooperativas...*, cit., pág. 235.

que, considerando que o devandito fondo non é diferente dos fondos de autofinanciamento e garantías das restantes sociedades. Nembargantes, precisamente por tratarse dunha solución intermedia, o difícil é atopar unha xustificación coherente para a mesma.

Esta deducción afecta tanto á base imponible de resultados cooperativos como extracooperativos, e a súa contía vai ser do 50% da parte dos devanditos resultados que se destine obrigatoriamente ó F.R.O. Polo tanto, para o cálculo da deducción non poden tomarse en consideración a totalidade das aportacións ó F.R.O., senón unicamente aquelas aportacións que cumpran os seguintes requisitos:

- Deben ser obrigatorias: Esa obrigatoriedade debe entenderse en relación á Asemblea Xeral, polo que poderá ser imposta, tanto na propia Lei de Cooperativas, como nos propios Estatutos da Cooperativa.
- As aportacións deben corresponder a rendementos cooperativos ou extracooperativos. Isto quere dicir que aínda que poidan existir rendementos que deban soportar aportacións obrigatorias ó Fondo de Reserva Obrigatoria, a deducción só será posible na medida en que tales rendementos integren a base imponible, sexa como rendimento cooperativo ou extracooperativo. Deste xeito, por exemplo, aínda que, de acordo co art. 68 do PLCG deban aportarse ó F.R.O. as deduccións sobre as achegas obrigatorias ó capital social no caso de baixa ou expulsión de socios, na medida en que tales cantidades, de acordo co artigo 22.2 da LRFC, non se consideran incrementos patrimoniais, non habilitan para practicar a deducción correspondente do 50% das aportacións.

2.2. Cuestións relativas á cota tributaria.

A primeira cuestión que merece destacarse en relación á cota tributaria das cooperativas é a súa propia concepción, xa que, a diferenza do previsto no réxime xeral do imposto, a cota pode resultar negativa, pois defínese como "a suma alxebraica das cantidades resultantes de aplicar ás bases impositivas positivas ou negativas os tipos de gravame correspondente". Consecuentemente, a cota íntegra pode resultar positiva ou negativa.

2.2.1. *Compensación de perdas.*

Como consecuencia da propia especialidade da cota, sobre as que se trasladan as bases negativas, as cooperativas son obxecto doutra especialidade no que se refire ó elemento da compensación das perdas. Mentres no réxime xeral do imposto, a compensación das perdas opérase na base imponible, permitindo a compensación das bases impositivas negativas, no caso das cooperativas, a compensación opera na cota. Polo tanto, permítese a compensación das cotas íntegras negativas con cotas íntegras positivas de períodos impositivos que re-

mate nos sete anos inmediatos e sucesivos.⁴⁵ Para que non quede ningunha dúbida, a Lei dispón expresamente que este sistema de compensación fai inaplicable o xeral de compensación de bases negativas previsto na lei 43/95.⁴⁶

2.2.2. *Deducción por dupla imposición.*

As cooperativas teñen dereito á deducción para corrixi-la dupla imposición de dividendos ou retomos cooperativos ou, no seu caso por dupla imposición internacional. Para practicar esta última deducción, terase en conta o carácter cooperativo ou extra cooperativa do ingreso que xera a dupla imposición, e aplicarase o tipo de gravame correspondente.

2.2.3. *Deducción por creación de emprego.*

A especialidade da deducción por creación de emprego radica en que se pode practicar non so nos supostos de contratación de persoal asalariado por parte da Cooperativa, senón tamén, de acordo co artigo 26, cando se admita de forma definitiva e despois do período de proba novos socios nas cooperativas de traballo asociado ou, en xeral, novos socios de traballo en calquera cooperativa.

3. Réxime fiscal das cooperativas: Beneficios fiscais.

3.1. *Clasificación das cooperativas a efectos fiscais.*

Unha vez analizadas as normas técnicas que adaptan o Imposto ás peculiaridades das cooperativas cómpre facer unha referencia ós beneficios fiscais que conforman o seu especial réxime xurídico. A este respecto o elemento esencial é a clasificación das cooperativas en tres grandes grupos: cooperativas protexidas; cooperativas especialmente protexidas e cooperativas que perderan a condición de fiscalmente protexidas.

A) Cooperativas protexidas: Constitúen a regra xeral xa que, de acordo co art. 6 da LRFC, considéranse protexidas todas a entidades que, calquera que fose a data da súa constitución, se axusten ós principios e disposicións das normas reguladoras do réxime de cooperativas, xa sexa estatal

45.- O artigo 24 da LRFC foi obxecto de nova redacción pola disposición final segunda da Lei 43/95, establecendo o réxime sinalado. A redacción orixinaria do devandito artigo permitía a compensación coas cotas íntegras positivas dos cinco exercicios seguintes, o que permitía entender que a compensación non se limitaba ós cinco exercicios inmediatos e sucesivos, senón que podía levarse a cabo nos primeiros cinco exercicios seguintes nos que se obtivera unha cota positiva.

46.- Un estudio minucioso das posibilidades que ofrece este sistema de compensación de perdas de cara a minoración da tributación das cooperativas pode verse en: ARGILES BOSCH, J.M.: "Estudios sobre el comportamiento racional de las cooperativas en España inducido por el mecanismo contable y fiscal de compensación de pérdidas". *Estudios Financieros*. N.º 170, 1997, pág. 109 e ss.

ou autonómica, sempre que non incorran en ningunha das causas de perda de tal condición.

Ademais deste réxime xeral, debe sinalarse que no caso de Cooperativas de crédito a consideración destas como protexidas esixe ademais que se teña o domicilio en territorio nacional, que fosen inscritas nos Rexistros do Banco de España, Mercantil, e no de Cooperativas, e que non fosen sancionadas pola comisión de infraccións graves ou moi graves de acordo coa lei 26/88 de Disciplina e Intervención de Entidades de crédito.

B) Cooperativas especialmente protexidas: Considéranse cooperativas especialmente protexidas:

—As cooperativas protexidas de primeiro grao das clases seguintes:

- a) Cooperativas de traballo asociado.
- b) Cooperativas agrarias.
- c) Cooperativas de explotación comunitaria da terra.
- d) Cooperativas do mar.
- e) Cooperativas de consumidores e usuarios.

—As cooperativas de segundo ou ulterior grao que, non incorrindo en ningunha das causas de perda da condición de protexidas, asocien exclusivamente a cooperativas especialmente protexidas.

C) Cooperativas que perderan a condición de protexidas. Ó respecto, o artigo 13 enumera as causas que determinan a perda da condición de cooperativa protexida. Compre sinalar que a maioría das causas de perda da condición de cooperativa protexida coinciden coas causas previstas para a disolución⁴⁷ da cooperativa ou ben con infraccións moi graves⁴⁸ que poderán dar lugar a descalificación da mesma. Polo tanto, na maioría dos casos, cando concorra algunha das circunstancias do artigo 13 non só se perderá a condición de protexida, senón que ademais sería descalificada como cooperativa.

As únicas causas de perda da condición de protexida que non conlevarían a disolución ou descualificación da cooperativa serían, como sinala BARBERENA⁴⁹, as recollidas nos números 8 a 11 do devandito artigo.⁵⁰ De todas formas

47.- As causas de disolución das cooperativas aparecen no artigo 86 do PLGC.

48.- A tipificación das infraccións efectúase no artigo 139 do PLGC.

49.- Vid. BARBERENA BELZUNCE, I.: *Sociedades cooperativas...*, cit., páx. 152. Nesta obra realízase unha análise detallada das causas de perda da condición de protexida.

50.- As causas mencionadas serían as seguintes:

8. Cando as aportacións ó capital social dos socios ou asociados excedan dos límites legais autorizados.
9. Participación da cooperativa en contía superior ó 10 por 100 no capital de Entidades non Cooperativas. Nembargantes, esta participación poderá alcanzar o 40 por 100 cando se trate de Entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias ou subordinadas ás da propia cooperativa.
10. A realización de operacións cooperativizadas con terceiros non socios, fóra dos casos permitidos nas Leis, así como o incumprimento das normas sobre contabilización separada de tales operacións e destino ó Fondo de Reserva Obligatorio dos resultados tirados da súa

debe terse en conta, como dispón o art. 14 da LRFC que, no referente ás causas 10 e 11, referidas ó límite de operación con terceiros non socios e a contratación de persoal asalariado, prevese a posibilidade de que por causas excepcionais non se apliquen tales límites. En tales casos é precisa a autorización da Delegación da AEAT, que se presumirá concedida se transcorre un mes dende a presentación da solicitude sen que se comunicase unha resolución expresa.

3.2. *Beneficios fiscais previstos para as cooperativas.*

Unha vez trazada a clasificación das cooperativas a efectos tributarios procede sistematizar os beneficios fiscais que lles reconece a LRFC.

3.2.1. *Imposto sobre Sociedades.*

- A) Liberdade de amortización: As cooperativas protexidas gozan de liberdade de amortización dos elementos do activo fixo novo amortizable, adquirido no prazo de tres anos a partir da data da súa inscrición no Rexistro de Cooperativas correspondente. A lei, nembargantes, establece unha limitación consistente en que a amortización que exceda da normal en cada exercicio non pode ser superior ó saldo da conta de resultados cooperativos diminuído nas aplicacións obrigatorias ó Fondo de Reserva Obrigatorio e participación do persoal asalariado.
- B) Tipo de gravame: O tipo de gravame aplicable ás cooperativas aparece regulado no art. 26 da lei 43/95 do Imposto sobre Sociedades. Como a base imponible é desagregada, cómpre diferenciar:
- Resultados extracooperativos: Tributarán sempre, e calquera que sexa a condición fiscal da cooperativa, ó tipo xeral do Imposto sobre Sociedades.
- Resultados cooperativos: Neste caso cómpre facer a seguinte distinción:
- Cooperativas protexidas e especialmente protexidas, agás as de crédito: 20%.
 - Cooperativas de crédito: 25%.⁵¹

realización. Ningunha cooperativa, calquera que sexa a súa clase, poderá realizar un volume de operacións con terceiros non socios superior ó 50 por 100 do total das da cooperativa, sen perde-la condición de cooperativa fiscalmente protexida. Os efectos da aplicación do límite establecido no párrafo anterior asimílanse ás operacións con socios os ingresos obtidos polas seccións de crédito das Cooperativas procedentes de cooperativas de crédito, investimentos en fondos públicos e en valores emitidos por empresas públicas.

11. O emprego de traballadores asalariados en número superior ó autorizado nas normas legais por aquelas cooperativas respecto das que exista tal limitación.

Debe terse en conta tamén que, no caso de cooperativas de crédito, as causas de perda da condición de protexida recollidas baixo os números 6, 10 e 13, gozan dunha redacción especial que lles outorga o artigo 39 da LRFC.

51.- Inicialmente a LRFC establecía un gravame do 26% para os resultados cooperativos das cooperativas de crédito.

—Cooperativas que teñen perdido a súa condición de protexidas: Tipo xeral.

C) Deduccions na cota.

As cooperativas especialmente protexidas gozarán dunha bonificación do 50% da cota íntegra. A estes efectos, debe terse en conta que a cota íntegra resulta da suma alxebraica do resultado de aplicar as bases imponibles positivas ou negativas ós tipos de gravame que correspondan. Por tanto, a bonificación abarca tamén a cota derivada de resultados extra-cooperativos.

3.2.2. Outros tributos.

1) Imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados.

Exención en tódalas modalidades do Imposto, con excepción do gravame de cota fixa de actos xurídicos documentados que afecta a documentos notariais respecto dos seguintes actos, contratos e operacións:

- a) Constitución, ampliación de capital, fusión e escisión.
- b) Constitución e cancelación de préstamos, incluso os representados por obrigacións.
- c) Adquisicións de bens e dereitos que se integren no Fondo de Educación e Promoción para o cumprimento dos seus fins.
- d) No caso de cooperativas especialmente protexidas, exención nas operacións de adquisición de bens e dereitos destinados directamente ó cumprimento dos seus fins sociais e estatutarios.

2) Imposto sobre actividades económicas

Bonificación do 95% da cota e recargos.

3) Bonificación do 95% da cota e recargos correspondentes a bens de natureza rústica das Cooperativas Agrarias e de explotación comunitaria da terra.

3.3. *Recoñecemento e perda de beneficios fiscais.*

O art. 37 da LRFC encárgase de sinalar que as exencións e bonificacións fiscais previstas para cooperativas protexidas e especialmente protexidas aplicaranse sen necesidade de ningunha declaración administrativa de recoñecemento. Ó mesmo tempo, dispónse que a concorrencia dalgunha causa que determine a perda dos devanditos beneficios dará lugar a que nese exercicio se deba tributar de acordo co réxime xeral do Imposto. Este sistema, que presenta a vantaxe da aplicación directa dos beneficios fiscais sen un recoñecemento administrativo previo, fai descansar nas propias cooperativas a aplicación das mesmas e o xuízo sobre o cumprimento ou non dos requisitos necesarios para tales beneficos. Polo tanto, a aplicación indebida de beneficios fiscais, pode redundar en conductas constitutivas de infracción e sancionables de acordo co réxime de infracción e sancións previsto na L.G.T.

4. Compatibilidade entre o réxime especial de cooperativas e outros réximes especiais do Imposto sobre Sociedades.

Como unha última cuestión en relación ó réxime fiscal especial das cooperativas cabe formularse a posible compatibilidade entre o réxime especial das Cooperativas e outros previstos na normativa do Imposto de Sociedades, especialmente o das empresas de reducida dimensión ou o de concentración de empresas.

A este respecto pensamos que os réximes especiais non son incompatibles entre sí,⁵² polo que as cooperativas que cumpran os requisitos establecidos para aplicación de tales réximes especiais, poderán beneficiarse deles.

Así no caso das empresas de reducida dimensión, sempre que se respecte o límite de facturación (250 millóns de pesetas no exercicio anterior)⁵³ beneficiarán do réxime establecido nos artigos 122 a 127 bis da Lei 43/95. Por tanto, no referente ó tipo de gravamen, significará que pola base imponible correspondente a rendementos sometidos a tipo xeral, os primeiros 15 millóns tributarán ó 30%, mentres que a parte restante de base imponible tributará ó 35%. Por outra banda, poderían beneficiarse tamén do réxime de amortizacións e de exencións por reinvestmentos previstos para estas empresas de reducida dimensión.

Tamén pensamos que as cooperativas poden beneficiarse do réxime especial de fusións, escisións, aportacións de activo e canxe de valores, cando cumpran os requisitos previstos nos artigos 97 e seguintes da Lei 43/95. Nestes casos, o artigo 142,3 do PLGC dispón que "as cooperativas que concentren as súas empresas mediante calquera das figuras xurídicas recoñecidas legalmente, así como outras formas de colaboración económica, gozarán de tódolos beneficios outorgados na lexislación aplicables sobre agrupación e concentración de empresas".

52.- Nesta mesma liña se manifesta CAYON GALIARDO, A.: "Las PYMES en el Impuesto sobre Sociedades", *RTT*, n.º 36, 1997, páx. 19.

53.- De cara á determinación do volume de operacións pode resultar interesante o artigo 142 do PLGC que dispón "non terán a consideración de vendas, resultando como operacións societarias internas, as entregas de bens e prestacións de servizos que lles realicen as cooperativas ós seus socios, xa sexan producidos por elas ou adquiridos a terceiros para o cumprimento dos seus fins sociais". Á marxe desta virtualidade, non se aprecia cal pode ser a significación do devandito artigo.



"A Federación de Cooperativas terá por misión a consolidación dunha economía cooperativa, democrática, participativa, solidaria e autoxestionada dentro dunha sociedade galega pluralista".

**A INTERCOOPERACIÓN É O CERNE
E A GRAN POTENCIALIDADE DAS
COOPERATIVAS**

A túa presenza activa permite sumar moitas potencialidades para a consecución dos obxectivos comúns.

ASÓCIATE:

Rúa Fernández Villaverde, 4 - 1.º A - Oficina, 3
Teléf.: (986) 89 65 26 - Fax: (986) 89 65 25
36002 PONTEVEDRA