

El Régimen Tributario de las Cooperativas en España. Aspectos Generales

José Manuel TEJERIZO LÓPEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED).

Índice: I. Introducción. II. El régimen especial del impuesto sobre sociedades. A. La sujeción al Impuesto. B. La base imponible. 1. Principios generales. 2. Valoración de ingresos y gastos. 3. Resultados cooperativos. 4. Resultados extracooperativos. C. La deuda tributaria. 1. Tipos de gravamen. 2. Compensación de pérdidas. 3. Bonificaciones y deducciones de la cuota. A. La gestión del impuesto sobre sociedades. III. Otras especialidades tributarias. A. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales. B. Impuesto sobre el valor añadido. C. Impuestos municipales. IV. La justificación del régimen fiscal especial. V. El régimen tributario especial de las cooperativas y las ayudas de estado. A. Consideraciones generales. B. El régimen del Impuesto sobre sociedades. C. Las medidas en otros impuestos. VI. Consideraciones finales.

I. Introducción

El ejercicio de actividades económicas a través de figuras asociativas de carácter mutuo o de entidades de economía social, según la denominación que utiliza buena parte de la doctrina, entre la que se puede destacar a Calvo Ortega, es frecuente en España. Alguna cooperativa, como la de Mondragón en el País Vasco, que se dedica a actividades tan dispares como la fabricación de electrodomésticos o la gestión de grandes superficies comerciales, se encuentra entre las más importantes empresas del país (es el séptimo grupo empresarial de España). También son numerosas las cooperativas agrícolas (sobre todo en el Levante), las cooperativas de crédito (existen 84 rurales y 8 cajas populares y profesionales, con una cuota del mercado financiero en España del 4% aproximadamente), las de viviendas o las mutuas de seguros.

Las cooperativas tienen en España un régimen tributario especial, que afecta sobre todo al Impuesto sobre sociedades, regulado fundamentalmente en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las Cooperativas, cuya vigencia ha sido reiterada por la actual regulación del Impuesto sobre sociedades (disposición final segunda del Texto refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo).

Simplificando mucho, el régimen fiscal especial de las cooperativas plantea tres tipos de problemas. El primero de ellos, de pura técnica jurídica, es consecuencia, en buena medida, de la compleja normativa del sector. El segundo atañe a la justificación su misma existencia. Y el tercero se refiere a su compatibilidad con los principios que rigen el mercado único europeo. A todo ello haremos referencia a lo largo de la exposición.

Los problemas de aplicación de las normas fiscales de las cooperativas, a los que aludiré con ocasión de su exposición, derivan, según acabo de decir, de su compleja regulación. Aunque no es momento de detenernos en ello, sí resulta necesario decir algo al respecto. La Ley de 1990, que acabamos de mencionar, supuso la culminación de la regulación de las cooperativas en España, y desde esta perspectiva constituyó un complemento tanto de la Ley general de cooperativas, de 1987, como de la Ley del Impuesto sobre sociedades, de 1978.

Lo cierto es que desde entonces se han producido novedades trascendentales en la regulación de las cooperativas, novedades que, al no traducirse en modificaciones sustanciales de la Ley de 1990, están provocando evidentes problemas de aplicación e interpretación. Sobre este particular, hay que poner de relieve lo siguiente:

- a. La Ley general de cooperativas de 1987 fue derogada por la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas, y por las diferentes leyes que la mayor parte de las CC AA han dictado regulando las cooperativas que operan en su respectivo territorio. De este modo, a la hora de enfrentarnos a una cuestión determinada, por ejemplo, la contabilización de las operaciones realizadas por las cooperativas o el destino de sus beneficios, hay que aplicar de modo simultáneo dos leyes estatales (la de régimen fiscal, de 1990, y la general, de 1999) y más de una decena de leyes regionales. Es fácil adivinar que la cosa no resulta sencilla.
- b. La Ley del impuesto sobre sociedades de 1978 fue derogada por una nueva aprobada a finales de 1995 que, a su vez, ha sido sustancialmente modificada por otras dos (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de los Impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio; y Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal) que han entrado en vigor en enero de 2007. Como consecuencia de ello, la Ley fiscal de las cooperativas de 1990 sigue haciendo alusión a institutos, como la deducción en la cuota de un porcentaje de las cantidades dedicadas a ciertas inversiones, que ya no existen en nuestro ordenamiento.

Baste un solo ejemplo para ilustrar las dificultades de aplicación de las normas reguladoras del régimen fiscal de las cooperativas. Una de las normas más importantes del régimen jurídico de las cooperativas era la contabiliza-

ción separada de las operaciones realizadas con los socios y con terceros, regla que la Ley general de 1987 imponía de modo obligatorio, y cuyo incumplimiento era causa de la pérdida del derecho al régimen fiscal especial, según la Ley de 1990. Pues bien, la Ley estatal de 1999 permite que las cooperativas contabilicen de modo conjunto todas sus operaciones, pero a la vez sigue imponiendo la separación de cuentas como un requisito indispensable para la aplicación del régimen fiscal especial (Disposición adicional sexta). Y alguna CC AA, como el País Vasco, ha hecho desaparecer, sin más, la obligación de la contabilidad separada de las distintas operaciones, manteniendo, no obstante, el régimen fiscal especial (con alguna especialidad respecto del aplicable en el resto de España, lo que resulta posible porque, como es sabido, la CA en cuestión tiene potestades tributarias propias).

Ya he señalado que el régimen fiscal especial de las cooperativas afecta fundamentalmente al Impuesto sobre sociedades, a cuyo examen vamos a dedicar nuestra atención. Ahora bien, para tener una visión total de tal régimen, conviene también hacer alguna alusión, necesariamente breve, al resto de los tributos afectados.

II. El régimen especial del impuesto sobre sociedades

Así pues, después de lo dicho, debemos examinar las normas referentes al Impuesto sobre sociedades, que constituyen el núcleo fundamental del régimen fiscal de las cooperativas. Algunas de las normas de la Ley reguladora de 1990 tratan de adaptar las reglas generales del Impuesto a las especiales características de las cooperativas. Otras, por al contrario, otorgan un tratamiento favorable a las cooperativas o, al menos, a alguna de ellas. Según indica de modo expreso la Exposición de motivos de la Ley de 1990, se busca con ello dar cumplimiento al artículo 129,2 CE, que ordena fomentar, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas.

Sintetizando pues, al estudiar el régimen de las Cooperativas en el Impuesto sobre sociedades tendremos oportunidad de examinar normas que no suponen beneficio tributario alguno y normas que establecen exenciones y bonificaciones. Esta distinción no resulta únicamente académica, sino que tiene trascendencia práctica pues, por ejemplo, el último grupo de normas, según previene el artículo 14 de la Ley General Tributaria, no pueden ser objeto de aplicación analógica.

A. *La sujeción al impuesto*

Aunque, a diferencia de lo que había sido tradicional en nuestro derecho hasta la reforma fiscal de finales de los años 70 del siglo pasado, ha desapa-

recido una mención expresa a las cooperativas en la legislación vigente, no cabe la menor duda de su sujeción al Impuesto sobre sociedades. En efecto, el artículo 7.1 de la Ley del Impuesto considera sujetos pasivos a todos los sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica y, puesto que las cooperativas tienen tal condición, la conclusión ineludible es su sujeción.

Siendo esto cierto, también lo es que las Leyes que regulan las cooperativas (tanto la general de 1999, como la de régimen fiscal de 1990) complícan, a nuestro modo de ver de modo excesivo, los aspectos subjetivos de la aplicación del Impuesto sobre sociedades a las cooperativas. Hasta ocho tipos distintos se mencionan especialmente, aunque las especialidades de algunos de ellos son muy escasas. Pasemos revista a tales tipos:

1. El primero de ellos es el de las **cooperativas protegidas**.

A ellas se refiere el artículo 6 de la Ley de 1990, indicando que tendrán tal consideración las entidades que se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley general de cooperativas o de las Leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas que tuvieran competencia en esta materia que, a esta altura de los tiempos, son todas.

Con ello parece indicarse, y la impresión se refuerza con lo que se manifiesta en la Exposición de motivos de la Ley, que en esta categoría deben incluirse todas las cooperativas que no puedan ser incardinadas en algún otro de los grupos. A este respecto resulta relevante poner de manifiesto que la mencionada Exposición de motivos indica que los beneficios tributarios establecidos en la Ley suponen el

«Reconocimiento a toda Cooperativa, regularmente constituida y que, a lo largo de su vida social, cumpla determinados requisitos que pueden ser definidos como inherentes a la Institución Cooperativa, de unos beneficios fiscales básicos...»

Así pues, las cooperativas protegidas son sencillamente todas las cooperativas, salvo que una mención expresa de la Ley las incluya en algún otro grupo, o que hubieran perdido la protección por incumplir alguno de los requisitos establecidos en la misma Ley. La protección, según veremos más adelante, no resulta ser excesivamente generosa, por lo que esta categoría carece en buena medida de sentido.

2. El segundo tipo a tener en cuenta es de las **cooperativas especialmente protegidas**. Se incluyen en este grupo, regulado en el Capítulo II del Título II de la Ley de 1990, las cooperativas de primer grado que, con ciertas condiciones y requisitos, pertenezcan a alguna de las siguientes categorías:

- Cooperativas de trabajo asociado.
- Cooperativas agrarias.
- Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.

- Cooperativas del mar.
- Cooperativas de consumidores y usuarios.

La normativa establece con minuciosidad extrema cuáles son los requisitos y características que deben reunir las cooperativas que, dentro de las categorías indicadas, son merecedoras de un trato especial. Es evidente que en una exposición general del tema no tiene sentido que pasemos revista a tales requisitos, pero si pueden hacerse algunas consideraciones generales:

- a. Se trata de cooperativas que atienden a sectores primarios de la actividad económica o que pretenden cubrir necesidades básicas de los ciudadanos. Así, por ejemplo, se incluyen en esta categoría cooperativas que realizan explotaciones agrícolas, forestales o pesqueras; o las cooperativas de trabajadores o de consumidores.
- b. Resultan constantes las alusiones a los sectores más modestos, siempre desde el punto de vista económico. Así, se alude a la limitación de retribuciones que deben tener los socios en las cooperativas de trabajo asociado o en las de consumidores y usuarios, o se menciona el valor de los bienes inmuebles rústicos en las cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra, o se indica el volumen de operaciones de los socios en el caso de las cooperativas del mar.

No significa esto que las cooperativas especialmente protegidas deban tener una escasa importancia económica. No existen límites a su tamaño, sino que lo que parece desprenderse de la normativa es que, en todo caso, deben ser el resultado de la adición de pequeñas economías individuales.

- c. A pesar de que la categoría está formada por cooperativas de primer grado, no es obstáculo para su calificación como especialmente protegidas que entre sus socios se encuentren otras cooperativas u otras personas jurídicas públicas o privadas (sociedades agrarias, cofradías de pescadores, sociedades mercantiles, etc.). Como excepción las cooperativas de trabajo asociado y las de consumidores y usuarios solo pueden estar formadas por personas físicas.
- d. Por último, podemos indicar que las cooperativas de esta categoría son las que de un modo más perfecto respetan los principios cooperativos. Así, por ejemplo, en las de trabajo y en las de explotación comunitaria de la tierra está fuertemente limitada la posibilidad de la existencia de trabajadores asalariados; y en las agrícolas, de explotación comunitaria de la tierra o del mar se limita la posibilidad de explotar productos ajenos a la cooperativa misma.

3. Todas las cooperativas protegidas, cualquiera que sea el grado de protección, pueden perder su condición de tal. Las cooperativas no protegidas,

que constituyen el tercer grupo a considerar, son, por tanto, aquéllas que hubieran incurrido en alguna de las causas establecidas en la Ley y que, por ello, han perdido la protección en ella prevista.

Ahora bien, la pérdida sólo afecta a los beneficios tributarios, pero no a las normas que tienen por finalidad el respeto a las peculiaridades de las cooperativas, que se aplican a todas ellas, incluso a las no protegidas.

Las causas de la pérdida de la protección aparecen recogidas en el artículo 13 de la Ley de 1990. Hasta dieciséis supuestos diversos se contemplan en la norma en cuestión, lo que supone una enumeración exhaustiva de las faltas que una cooperativa puede llegar a cometer. En general, la pérdida de la condición de cooperativa protegida se produce por la violación de los principios y normas que regulan la vida de estas entidades. Por ejemplo, la falta de la dotaciones a los fondos obligatorios, las retribuciones a los socios en cuantías inadecuadas, la existencia de participaciones excesivas en entidades no cooperativas, la realización de actividades con terceros que no reúnan la condición de socios, el empleo de trabajadores por cuenta ajena por encima de los límites establecidos, la existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, o de una cifra de capital inferior al legal, etc.

En términos generales nos parecen correctas las causas de la pérdida de la condición de Cooperativa fiscalmente protegida. Ahora bien, conviene hacer algunas matizaciones a esta afirmación:

- a. En el artículo 14 de la Ley se permite la flexibilización de los requisitos respecto de las operaciones con terceros no socios y de la contratación de personal asalariado, de tal manera que las Cooperativas pueden solicitar la inaplicación de tales límites cuando se den circunstancias excepcionales no imputables a ellas (por ejemplo, catástrofes naturales), sin que ello comporte la pérdida de la condición de protegidas. A estas normas hay que añadir las que permiten, con autorización del Ministerio de Hacienda, superar las participaciones en entidades no cooperativas que están fijadas con carácter general. Esta flexibilización resulta plausible, incluso porque supone un supuesto de aplicación del principio de silencio positivo en materia de actuación administrativa (se entiende concedida si, pasado un cierto plazo, no se deniega expresamente la solicitud). Lo único criticable es que el mismo criterio no haya sido previsto respecto de otros límites; por ejemplo, respecto de las aportaciones al capital social de los cooperativistas.
- b. La sanción consistente en la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida parece desproporcionada en alguno de los supuestos contemplados en la Ley. En algún caso se podría admitir el cumplimiento tardío de los requisitos y condiciones establecidos,

quizá con alguna sanción que no fuera la expulsión del sistema favorable aplicable. Así sucede, por ejemplo, con la ausencia de la auditoría externa, en los casos en que tal resulta obligado por las normas legales. En estos supuestos parece razonable defender que solo la contumacia, después de las oportunas advertencias por parte de los órganos competentes, justificaría la imposición de una sanción tan severa como la pérdida de los beneficios fiscales.

- c. Existen unos supuestos de exclusión que son específicos de las cooperativas de crédito, según señala el artículo 39 de la Ley de 1990. Respecto de este tipo de cooperativas se produce una doble circunstancia: De un lado, se adaptan a sus características especiales algunos de los supuestos contemplados con carácter general (reparto de retornos en proporción distinta a las operaciones realizadas con la cooperativa que fuesen distribuidos a terceros no socios; realización de operaciones con terceros no socios, y reducción del capital por debajo de los mínimos reglamentarios). Y de otra parte, se amplían los supuestos de exclusión, puesto que tendrá tal consideración la comisión de infracciones calificadas como graves o muy graves en la Ley de disciplina e intervención de entidades de crédito (Ley 26/1988, de 29 de julio).

4. La Ley menciona también como categoría específica las **cooperativas de segundo y ulterior grado**. A ellas se refiere el artículo 35 de la Ley de 1990.

En términos generales estas cooperativas reproducen el esquema de las de primer grado. Así, si incurren en alguna causa de las previstas que acabamos de citar, pierden el derecho a la aplicación del régimen especial, pasando a tributar según el régimen general del Impuesto; si estuvieran constituidas por Cooperativas protegidas o especialmente protegidas participan de los beneficios correspondientes a estas categorías; y si, en fin, estuvieran asociadas simultáneamente cooperativas con distinto grado de protección, gozarán de los beneficios de cada tipo en proporción a las operaciones realizadas con cada una de las cooperativas asociadas.

5. Las **uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas**, que constituyen el quinto grupo, gozan de una exención parcial en el Impuesto sobre sociedades, en los términos que veremos un poco más adelante.

6. La Ley menciona expresamente, como categoría específica, las **Cooperativas de Crédito**. La peculiaridad de su régimen afecta a la determinación de las bases imponibles (en plural) en el Impuesto sobre sociedades y al tipo de gravamen.

7. También constituyen una categoría específica ciertas **cooperativas de trabajo asociado**, que tienen un régimen especialmente favorable, y que mencionadas en la Disposición adicional tercera de la Ley. Se trata de aquellas que integren, al menos, un 50 por 100 de socios minúsculos y que acrediten que, en el mo-

mento de la constitución de la cooperativa, tales socios se hallaban en situaciones de desempleo. El régimen, según veremos más adelante, se concreta en una bonificación de la cuota del Impuesto sobre sociedades excepcionalmente elevada.

Algunas cuestiones debemos indicar respecto de estas Cooperativas:

- a. En primer término debe tratarse de cooperativas protegidas, aunque no especialmente. Es decir, aquéllas que hubieren incurrido en alguna de las causas de pérdida de la protección, perderán también la bonificación excepcional.
- b. No se especifica el tipo o el grado de minusvalía que deben padecer los socios. En cuanto al tipo resulta evidente que puede ser cualquier: física, psíquica o sensorial. Más problemas plantea el determinar el grado de minusvalía necesaria, aunque, dada la finalidad de la norma, que no es otro que procurar la integración de personas doblemente desprotegidas, por razón de la minusvalía y por la circunstancia del desempleo, parece razonable interpretar el beneficio de modo extensivo.
- c. La bonificación puede ser graduada por las Leyes de presupuestos. Parece innecesaria esta previsión teniendo en cuenta que en la misma Ley (Disposición adicional segunda) se contiene una norma similar, aunque referida a todos los supuestos contemplados en la Ley.

8. La última categoría ha sido introducida por la Ley estatal de cooperativas de 1999, con un ámbito de aplicación y unos objetivos nada claros. Se trata de las **cooperativas sin ánimo de lucro** que son aquellas que gestionen servicios de interés colectivo o de titularidad pública, o que realicen actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de las personas que sufran cualquier tipo de exclusión social.

Sin ánimo de realizar un examen exhaustivo de este tipo de cooperativas, lo que excede de la finalidad de estas líneas, sí resulta conveniente hacer algunas consideraciones sobre ellas:

- a. Parece que la calificación de cooperativas sin ánimo de lucro no se alcanza de forma automática, sino que es necesario un reconocimiento administrativo realizado a petición de parte. Ello se deduce con facilidad del precepto legal, que comienza diciendo «Podrán ser calificadas como sociedades cooperativas sin ánimo de lucro».
- b. Para poder alcanzar la consideración de cooperativa sin ánimo de lucro es necesario cumplir ciertos requisitos, que pueden ser resumidos del modo siguiente:
 - Los beneficios no pueden ser distribuidos entre los socios.
 - Las aportaciones de capital no podrán devengar un interés superior al legal del dinero (5% en 2007).
 - Los cargos del Consejo Rector deberán ser gratuitos.

— Las retribuciones de los trabajadores (socios o no) no podrán exceder del 150% de los sueldos aplicables al sector económico correspondiente.

- c. Algunos de los requisitos exigibles para poder obtener la calificación de cooperativas sin ánimo de lucro se confunden con algunos que caracterizan algunas de las ya citadas (como las de trabajo asociado), lo que pone de relieve una cierta confusión normativa.
- d. Sobre todo, la inutilidad de la categoría se pone de relieve en el hecho de que, una vez creada, la Ley (Disposición adicional novena) se limita a decir que les será aplicable el régimen fiscal de la Ley de 1990, sin precisar cuál de ellos, porque parece evidente por lo que llevamos dicho, y lo que diremos enseguida, que en realidad existen varios regímenes fiscales aplicables a las cooperativas.

Por la finalidad de la norma parece razonable pensar que a estas cooperativas tendrán el régimen de las especialmente protegidas; pero si ello es así, y cabe albergar pocas dudas al respecto, hubiera sido mucho más sencillo incorporarlas simplemente al elenco que hemos mencionado antes.

B. *La base imponible*

1. Principios generales

El núcleo de las normas del régimen fiscal de las cooperativas que afectan al Impuesto sobre sociedades está constituido por las que regulan la base imponible. Se trata de normas que, en general, deben incluirse entre las que pretenden restablecer la igualdad entre los sujetos pasivos del Impuesto, mediante la aprobación de reglas especiales para las cooperativas. En definitiva, son normas que no suponen por sí mismas ningún trato favorable, por lo que se aplican a todas las cooperativas, incluso a las que hubieran perdido el carácter de protegidas.

Antes de examinar las reglas establecidas en la Ley, hay que poner de relieve algunas consideraciones generales:

- a. La **primera** de ellas es que se aplican, en lo no prevenido expresamente, las normas generales del Impuesto sobre sociedades. Esto significa que la mayor parte de las reglas correspondientes a la determinación de la base imponible en las cooperativas se encuentran contenidas no en la Ley especial, sino en la Ley y en el Reglamento del tributo. También hay que tener en consideración las normas contables, por la transcendencia que ello supone.

- b. La **segunda** de las precisiones tiene mayor importancia. De acuerdo con lo que previene la Ley de 1990, en especial los artículos 16 y siguientes, sólo de una manera impropia se puede hablar de base imponible (en singular). Lo que se desprende de la Ley es que existen varias bases imponibles, si tomamos el término en el sentido técnico de magnitud, en este caso monetaria, sobre la que se debe aplicar el tipo de gravamen.

Así, el artículo 16.1 establece la consideración separada de los resultados cooperativos y los extracooperativos, so pena de la pérdida de los beneficios tributarios, según hemos apuntado ya. A continuación nos referiremos por separado a las dos categorías, pero antes debemos manifestar nuestra postura crítica respecto del mandato legal.

La crítica, compartida con buena parte de la doctrina, es doble. Por una parte, supone atentar contra el significado intrínseco del Impuesto sobre sociedades, configurado, al menos en la idea inicial del legislador español, como un impuesto personal que grava de modo sintético la renta obtenida por el sujeto pasivo durante el período de imposición. En definitiva, pues, las Cooperativas deben no uno, sino, al menos, dos Impuestos sobre sociedades diferentes. Con ello se alcanza una desnaturalización del tributo que nos devuelve a la época de los Impuestos de producto, en los que la renta se gravaba por razón de su origen y no por razón de su cuantía.

El segundo motivo de crítica deriva de la complicación formal que supone para las cooperativas el establecimiento de dos tipos de beneficios, los cooperativos y los extracooperativos. Con ello se eleva de forma considerable lo que la doctrina denomina presión fiscal indirecta. Así, será necesario llevar dos contabilidades separadas con las desventajas y costes que ello conlleva necesariamente.

El agravamiento de la presión fiscal indirecta parece ir en contra, además, de la finalidad de fomento que la regulación de las cooperativas dice perseguir, según hemos señalado con anterioridad.

No cabe duda que la idea que late en esta diferenciación entre resultados cooperativos y extracooperativos es la de que sólo los primeros deben ser tratados favorablemente, mientras que los resultados de las operaciones que no tienen nada que ver con el cumplimiento de los fines cooperativos, no deben ser objeto de trato favorable, porque suponen un factor de discriminación con el resto de los sujetos del impuesto que no tiene justificación. No es posible ignorar esta idea, que tiene un indudable componente de razón, pero llama la atención que este mismo planteamiento no se haya seguido con otras figuras que gozan de tratamiento favorable en el tributo (Instituciones de inversión colectiva, o Planes y Fondos de pensiones, por ejemplo) y que el procedimiento elegido, al menos en algunos casos termine por ser más oneroso para las cooperativas que si hubieran estado sometidas al régimen general.

Ante esta situación, algunos autores defienden la aplicación para toda España del sistema establecido en la legislación del País Vasco. Por simplificar, en su Ley de cooperativas no se impone la obligación de distinguir entre las operaciones cooperativas y extracooperativas, a cambio de aplicar al beneficio global un tipo de gravamen (21%) que es menor que el general del impuesto sobre sociedades, pero algo mayor que el establecido en la Ley estatal para los resultados cooperativos.

2. Valoración de ingresos y gastos

En materia de valoración de ingresos y gastos, la Ley de cooperativas de 1990 establece un principio general, varias reglas aclaratorias y una excepción al principio general (artículo 15).

El **principio general** es que las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado. Este principio debe completarse con dos reglas:

La primera es que, a efectos fiscales, las prestaciones de bienes y servicios de los socios se tomarán por el valor de mercado aunque figure en contabilidad un valor inferior (artículo 18.1).

La segunda es que no se considera gasto deducible el exceso de valor asignado a las prestaciones de bienes y servicios de los socios por encima del valor de mercado (artículo 20).

Las **reglas aclaratorias** y supletorias son las siguientes:

- a. Cuando no hubiera operaciones significativas en la zona, se tendrá en consideración el precio de venta de los productos menos el margen bruto habitual para las actividades de comercialización o transformación realizadas.
- b. El importe de los anticipos laborales se calculará conforme a las retribuciones habituales en el mismo sector de actividad.
- c. La cesión de derechos de uso y aprovechamiento de tierras a las cooperativas de explotación comunitaria se valorará por la renta usual de la zona.

La **excepción** al principio de valor de mercado se produce en las cooperativas que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, en este caso tales servicios y suministros se computarán por su precio efectivo, siempre que no resulte inferior al coste, incluyendo la parte correspondiente de los gastos generales. En este supuesto se tomará en cuenta el coste de los servicios y suministros.

La Ley cita, como ejemplo de las cooperativas en las que se toma en cuenta esta última regla, las de consumidores y usuarios y las de vivienda. La

mención no debe entenderse exhaustiva, aunque siempre resulta de agradecer que a través de la cita expresa se resuelvan problemas que se han dado en el pasado, por ejemplo, con las cooperativas de viviendas.

Estas reglas contrastaban con las ordinarias del Impuesto sobre sociedades que, sobre todo a partir de la Ley de 1995, generalmente tomaban en cuenta los valores de adquisición o producción. Ahora bien, después de las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre sociedades en noviembre de 2006, lo cierto es que las reglas que acabamos de resumir son las mismas que se aplican a todas las operaciones vinculadas (o precios de transferencia, según el término aceptado en el Derecho comparado), es decir, por lo que nos interesa, a las operaciones realizadas por las sociedades con sus socios y familiares. La conclusión, por tanto, es que, salvo en los supuestos en que se acepta el precio efectivo (cooperativas de consumidores y usuarios, o de vivienda), no puede decirse propiamente que, por lo que respecta a estos extremos, exista una especialidad en el gravamen de las cooperativas.

3. Resultados cooperativos

En términos generales, los resultados cooperativos se determinan en la nueva Ley como la resultante de deducir de los ingresos procedentes de la actividad cooperativa, los gastos específicos de dicha actividad, una parte proporcional de los gastos generales, y el 50 por 100 de la dotación al fondo de reserva obligatoria (artículos 16 a 20 de la Ley).

La Ley establece algunas reglas a las que conviene pasar revista, siquiera sea de modo sumario.

Respecto de los **ingresos cooperativos** además de las actividades cooperativas realizadas con los socios, la Ley incluye los siguientes:

- a. Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.
- b. Las subvenciones. Por lo que afecta a las de capital, la Ley indica que se tomarán como ingreso en la proporción que, con carácter general, establece la Ley del Impuesto sobre sociedades. Esto significa que se tomarán como ingreso en la misma proporción en que se amortizasen los bienes de capital adquiridos o construidos con la subvención, salvo que se tratara de bienes que no se amortizan (Vg. los terrenos) o cuyo plazo de amortización fuera superior a diez años, en cuyo caso se toman como ingresos las subvenciones por décimas partes cada año.
- c. Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.

- d. Los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativa.

Dentro de estos ingresos hay que tener en cuenta (artículo 21.3 último párrafo de la Ley) los obtenidos por las secciones de crédito de las cooperativas como consecuencia de operaciones activas con socios, los rendimientos obtenidos a través de cooperativas de crédito y los rendimientos procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por empresas públicas.

En la práctica será difícil determinar el montante de los ingresos financieros cooperativos, por cuanto se confundirán con los que genere la actividad extracooperativa, entre otras cosas porque no tendría sentido gestionar de manera diferenciada el conjunto de los recursos financieros generados por una cooperativa. En este punto, como en tantos otros, la Ley adolece de una cierta falta de visión práctica del funcionamiento cotidiano de las cooperativas.

En definitiva, los ingresos a los que hemos hecho referencia son los que podríamos denominar **ingresos típicos** de una cooperativa, siempre que se lleven a cabo con socios.

Por lo que se refiere a los **gastos cooperativos**, la Ley establece reglas para supuestos especiales de deducción, y reglas respecto de gastos no deducibles. Podemos indicar al respecto lo siguiente:

- a. En primer término hay que recordar algo que, de acuerdo con las reglas generales del Impuesto, tendrán la consideración de gasto todos los que sean necesarios para la obtención de los ingresos cooperativos, así como los que hagan frente al deterioro de los bienes dedicados a la actividad cooperativa. Por si no estuviera clara esta conclusión, hay que advertir que la Ley, al mencionar los gastos deducibles (artículo 18), utiliza la expresión ilustrativa de «supuestos especiales de gastos deducibles», dando a entender con claridad que los allí mencionados, y que serán objeto de examen inmediato, se añadirán a los que proceda tomar en cuenta según las normas generales del Impuesto sobre sociedades.
- b. Constituye gasto deducible el importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios. La Ley incurre en una cierta reiteración al mencionar a continuación las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de los bienes cuyo goce se ceda a la cooperativa. Ambos supuestos ya estaban contenidos en la fórmula inicial de entregas de bienes y servicios.
Lo peculiar del gasto está en su cuantía, a lo que aludiremos un poco más adelante.
- c. Son también gasto deducible las cantidades destinadas, con carácter obligatorio, al fondo de educación y promoción (destinado a la forma-

ción y ecuación de los socios; difusión del cooperativismo; promoción social del entorno local o de la comunidad, etc.).

La Ley regula con detalle los requisitos y las condiciones que debe reunir la dotación del fondo para tener la condición de gasto deducible. En síntesis, el régimen del Fondo consiste en lo siguiente:

- Desde un punto de vista cuantitativo, la dotación no puede exceder del 30 por 100 de los excedentes netos de cada ejercicio.
 - Desde un punto de vista formal, el fondo tiene que acomodarse a un plan que apruebe la Asamblea general de la cooperativa.
 - Cuando no se utilice totalmente la dotación del fondo, el importe no aplicable debe materializarse en cuentas de ahorro o en deuda pública.
 - Los gastos, ingresos, incrementos o disminuciones patrimoniales referidos al fondo no se tendrán en cuenta para determinar la base imponible de la cooperativa en el Impuesto sobre sociedades.
 - La inaplicación de la dotación del fondo a los fines aprobados o su reparto a los socios determinará su consideración como ingreso, además de constituir un supuesto de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.
- d. Tienen también la consideración de gasto deducible los intereses devengados por las aportaciones obligatorias o voluntarias al capital y aquéllos devengados por los retornos cooperativos integrados en el fondo especial que regula la Ley de cooperativas.
- Para que los indicados intereses tengan la condición de gasto deducible es necesario que no excedan del interés básico del Banco de España vigente en la fecha de cierre de cada ejercicio económico, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados.
- Hay que realizar una importante matización respecto de la remuneración de estas entregas de los socios. La superación de los topes indicados en cuanto a las remuneraciones constituye una de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida. Ahora bien, esto no obsta para que se deba entender que hasta los límites indicados, constituyen componentes de lo que la Ley denomina resultados cooperativos. Así se desprende de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley, que impone incluso a las cooperativas no protegidas las normas sobre la determinación de la base imponible que estamos examinando.
- Dicho de otro modo, también en las cooperativas no protegidas existe la diferenciación entre resultados cooperativos y resultados extra-cooperativos, lo que carece de sentido si tenemos en cuenta que, como veremos más adelante, en este caso tanto unos como otros estarán sometidos a gravamen con el mismo tipo impositivo.

- e. Aunque no se incluye entre las normas que regulan la base imponible, hay que mencionar que las cooperativas gozan de libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo, siempre que estos se adquieriesen en el plazo de tres años desde su inscripción en los registros públicos correspondientes.
La cantidad fiscalmente deducible, una vez practicada la amortización ordinaria, no puede exceder del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones al fondo de reserva obligatorio y las participaciones del personal asalariado.
- f. En fin, según hemos señalado con anterioridad, también hay que tener en cuenta que minorra la base imponible el 50 por 100 de las dotaciones al fondo de reserva obligatorio, constituido fundamentalmente por un porcentaje de los resultados cooperativos fijados en los estatutos o decididos por la Asamblea general; y por los resultados de las operaciones con otras cooperativas. Es lo cierto, sin embargo, que en la Ley esta partida no tiene la consideración de gasto deducible, sino de cantidad a deducir de la base imponible.

La normativa de la Ley respecto de los resultados cooperativos se completa aludiendo a ciertos **gastos no deducibles**. No tienen esa consideración los siguientes:

- a. Las cantidades distribuidas entre los socios a cuenta de sus excedentes.
- b. El exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes y servicios, prestaciones de trabajo y rentas de bienes, por encima del valor de mercado.

4. Resultados extracooperativos

Se consideran resultados extracooperativos ciertas operaciones, a las que aludiremos de inmediato, y las ganancias de capital (incrementos y disminuciones patrimoniales).

La Ley solamente alude a los ingresos extracooperativos y a los incrementos y disminuciones patrimoniales. No hace alusión alguna respecto de los gastos deducibles por lo que se debe entender que hay que aplicar al respecto las reglas generales del Impuesto sobre sociedades. Tendrán, pues, tal consideración los necesarios para obtener los ingresos.

Por lo que se refiere a los **ingresos extracooperativos**, la Ley incluye los siguientes:

- a. Los procedentes de la actividad típica, cuando las operaciones se realicen con personas no socios.

- b. Los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa.
- c. Los obtenidos de actividades ajenas a los fines específicos de las cooperativas. Se incluyen entre éstos los procedentes de las secciones de crédito de las cooperativas, salvo los procedentes de las operaciones activas realizadas con los socios, según hemos visto antes.

En cuanto al régimen aplicable a las **ganancias de capital** (incrementos y disminuciones de patrimonio), la Ley establece las siguientes normas:

- a. En general, se aplican las normas establecidas en la legislación del Impuesto sobre sociedades.
- b. No se consideran incrementos patrimoniales las aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social, las cuotas de ingresos y las deducciones en las aportaciones efectuadas a los socios en los supuestos de baja en la Cooperativa.
- c. Tampoco tendrá la consideración de incremento patrimonial la compensación por los socios de las deudas que las hayan sido imputadas.
- d. No tiene la consideración de disminución patrimonial las reducciones del capital social por baja de los socios.

La consideración de los incrementos y disminuciones patrimoniales como componentes de los resultados extracooperativos sin ningún tipo de excepción, constituye una norma criticable que no tiene justificación en algunos casos.

Es evidente que, en la mayor parte de las ocasiones, los incrementos y disminuciones no tendrán que ver con la actividad cooperativa, pero no siempre es así y hubiera sido de desear que la Ley tuviera en consideración tales supuestos, para incluirlos entre los resultados cooperativos. A título de ejemplo, podemos mencionar las plusvalías procedentes de la transmisión de participaciones en sociedades no cooperativas, cuando tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos, o las que se obtengan por la enajenación de títulos valores por parte de las cooperativas de seguros.

Hay que señalar, por último, que no estarán sometidas a gravamen las plusvalías obtenidas por la transmisión de elementos del activo fijo afecto a las actividades cooperativas, cuando el importe obtenido se dedique a la adquisición de otros elementos de activo de la misma naturaleza.

B. *La deuda tributaria*

Las normas que regulan los aspectos referidos a la deuda tributaria (tipos de gravamen, deducciones, retenciones, etc.) compendian los beneficios tributarios que se conceden a las cooperativas, beneficios que en muchas ocasiones no justifican el complejo entramado normativo que supone la Ley.

Junto a los beneficios tributarios se establecen también otras normas que no pueden considerarse de fomento, sino que suponen la acomodación del régimen general a este tipo peculiar de entidades.

1. Tipos de gravamen

Establece la Ley (artículo 23) que la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles los tipos de gravamen constituye la cuota íntegra, siempre que sea positiva.

Esta última precisión resulta necesaria porque, como tendremos oportunidad de citar inmediatamente, la compensación de pérdidas se realiza para las Cooperativas en la cuota y no en la base imponible como sucede con carácter general en el Impuesto sobre sociedades.

Son diversos los tipos de gravamen establecidos en las Leyes para las cooperativas. Aunque se encuentran fijados en la nueva Ley, su Disposición adicional segunda precisa que ellos pueden ser modificados por las Leyes de presupuestos.

Los tipos de gravamen son los siguientes:

- a. Para los resultados cooperativos, el tipo aplicable es del 20 por 100.
- b. Para los resultados cooperativos de las cooperativas de crédito, el tipo es del 25 por 100.
- c. Los resultados extracooperativos se gravan al tipo general del Impuesto.

Los tipos generales del Impuesto sobre sociedades son los siguientes:

- 30 por 100 para los ejercicios iniciados a partir del primero de enero de 2008 (32,5 por ciento en 2007).
 - 25 por ciento para los beneficios inferiores a 120.000 euros (aproximadamente) de las sociedades de mediana y pequeña dimensión (esto es, con volumen anual de operaciones inferior a 8 millones de euros).
- d. Estos mismos tipos de gravamen resultan aplicables a las cooperativas de segundo y ulterior grado.
 - e. Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas están exentas parcialmente: Las rentas gravadas (rendimientos de explotaciones económicas, rentas derivadas del patrimonio, y rentas obtenidas en transmisiones, salvo, en este último caso, que el importe obtenido hubiera sido objeto de nueva inversión) lo serán al 25 por 100.

2. Compensación de pérdidas

Según acabamos de indicar, la compensación de las pérdidas se realiza para las cooperativas en la cuota tributaria.

Así, establece la Ley (artículo 24) que si la suma algebraica de las cuotas resultase negativa, su importe podrá compensarse por las cooperativas con las cuotas íntegras positivas de los cinco años siguientes, añadiéndose que este procedimiento sustituye a la compensación establecida con carácter general en el Impuesto sobre sociedades que, por tanto, no será aplicable en nuestro caso.

3. Bonificaciones y deducciones de la cuota

En general hay que entender que resultan aplicables a las cooperativas las deducciones de la cuota establecidas con carácter general en la Ley del Impuesto sobre sociedades.

Ahora bien, existen ciertas especialidades a las que conviene hacer alusión. Para su examen seguiremos el mismo orden que el establecido para todas las sociedades en la normativa general del tributo.

Por lo que se refiere a la deducción para evitar la **doble imposición de dividendos e internacional**, su cuantía se obtendrá aplicando el tipo de gravamen que corresponda en función del carácter cooperativo o extracooperativo de los rendimientos que originan dicha deducción.

Por lo que afecta a las **bonificaciones**, la Ley establece las siguientes:

- a. Las cooperativas especialmente protegidas tendrán una bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra.
- b. Las cooperativas de trabajo asociado que integran a los minusválidos en las condiciones que ya hemos examinado gozarán de una bonificación del 90 por 100 de la cuota íntegra durante los cinco primeros años de actividad social.

D. *La gestión del impuesto sobre sociedades*

Consideración aparte merece el régimen de las **retenciones**.

Tradicionalmente ha suscitado problemas el régimen a aplicar, en cuanto a las retenciones, a las cantidades que las cooperativas entregan a sus socios. La problemática se plantea, lo pueden imaginar, por el tratamiento diferente que tienen las distintas rentas, en especial las procedentes del trabajo y del capital. Por ello se dedica una cierta atención al asunto en la Ley.

Las normas establecidas al respecto se pueden sintetizar así:

- a. Son rendimientos de trabajo el importe de los anticipos laborales, en cuanto no superen las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente.

- b. Son rendimientos de capital la parte del excedente disponible que se acredite a los socios en concepto de retorno cooperativo, incluyendo los excesos sobre el valor de mercado de las prestaciones de bienes y de servicios.
- c. No son rendimientos de capital, y por tanto no se debe practicar cantidad alguna sobre ellos, los retornos cooperativos en los siguientes casos:
 - Cuando se incorporen al capital.
 - Cuando se destinen a compensar pérdidas sociales de ejercicios anteriores.
 - Cuando se incorporen a un fondo especial, aprobado por la Asamblea General.

Puesto que, en este último supuesto, la dotación es temporal, ya que o bien debe ser entregada en caso de baja del socio, o bien puede destinarse a satisfacer las deudas que se le imputen, cuando se produjese alguna de tales circunstancias, se debe proceder a practicar la correspondiente retención.

III. Otras especialidades tributarias

Según hemos indicado reiteradamente, las especialidades tributarias aplicables a las cooperativas se encuentran sobre todo en el impuesto sobre sociedades. No obstante, existen algunas otras en otros impuestos estatales y locales que conviene citar, con la advertencia de que, en este caso, nos encontramos siempre ante beneficios fiscales.

Las especialidades se encuentran en los Impuestos sobre transmisiones patrimoniales (en todas sus modalidades, sobre transmisiones patrimoniales onerosas inter vivos, sobre operaciones societarias y sobre actos jurídicos documentados) y sobre el valor añadido, y en algunos municipales.

A. *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales*

En la modalidad de **Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas inter vivos** están exentas las siguientes operaciones:

- a. Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de educación y promoción para el cumplimiento de sus fines.
- b. Las adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios realizadas por las cooperativas especialmente protegidas.

En la modalidad de **Impuesto sobre operaciones societarias** están exentos los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.

En la modalidad de **Impuesto sobre actos jurídicos documentados** están exentas las adquisiciones de bienes y derechos a que acabamos de aludir cuando, por tratarse de operaciones sujetas al IVA, se someterían a gravamen este tributo de no mediar tal exención.

B. *Impuesto sobre el valor añadido*

En la regulación del IVA no existen normas específicas referidas a las cooperativas, lo que tiene sentido en un tributo que, en general, se preocupa de la naturaleza intrínseca de las operaciones y no de quienes sean los sujetos que las llevan a cabo.

El principal problema que se plantea en este campo es determinar si pueden aplicarse a las cooperativas las exenciones que la Ley reconoce a ciertas operaciones realizadas por entidades o establecimientos de carácter social. En definitiva, la cuestión estriba en precisar si las cooperativas pueden ser incluidas en esta categoría de entidades.

Podemos comenzar nuestro examen diciendo que la Ley considera entidades y establecimientos de carácter social aquellos que reúnan los siguientes requisitos:

1. Deberán carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.
2. Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos, y estas personas no deberán tener interés en los resultados económicos de la explotación, por sí mismos o a través de persona interpuesta.
3. Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios (salvo en los casos de servicios de protección y asistencia a colectivos especialmente necesitados de ellos; y de servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física).

No nos cabe la menor duda de que las cooperativas sin ánimo de lucro cumplen estos requisitos porque, si se recuerda lo que hemos dicho antes, sus beneficios no pueden ser distribuidos y sus cargos directivos son gratuitos. El resto de los requisitos previstos no entran en colisión con los establecidos en la Ley del IVA porque esta no prohíbe la retribución de las prestaciones de trabajo o capital, opinión que se encuentra avalada por la STJCE de 21 de marzo de 2002 (Asunto C-267/00, Zoological Society of London), y por la Sentencia de nuestro Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2005, referida a las Cajas de Ahorro.

Mayor problema plantea la posibilidad de extender el calificativo de entidades de carácter social al resto de las cooperativas. Parte de la doctrina (García Calvente y Ruiz Garijo) lo acepta, con al apoyo de alguna contestación de la Dirección General de Tributos (por ejemplo, la de 16 de noviembre de 2001, que citan estas autoras).

Mi opinión, sin embargo, resulta contraria a esta equiparación. No cabe duda de que las cooperativas tienen ánimo de lucro, como escribí hace tiempo a través, en la mayor parte de los casos, de la minimización de los costes de producción de bienes y servicios, siempre naturalmente en la medida en que esto sea posible. En la misma Exposición de motivos de la Ley estatal de cooperativas se dice que el fin último de los socios es «la rentabilidad económica y el éxito de su proyecto empresarial». Por otro lado, esta es la postura que mantiene, con carácter general, la Administración tributaria (por todas, la contestación de la Dirección General de Tributos de 11 de noviembre de 2002; y la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 23 de septiembre de 2002).

Lo que sí podría aceptarse, siempre naturalmente atendiendo a las circunstancias de cada caso, es que las exenciones en cuestión se aplicaran solo a las actividades altruistas de las cooperativas. Esta idea no es aceptada por la Administración tributaria española, que se niega a reconocer las exenciones cuando, a pesar de la naturaleza altruista de la actividad, la entidad que las lleva a cabo realiza también actividades empresariales, pero encuentra su apoyo en algunas decisiones jurisprudenciales. Así, por ejemplo, la STJCE de 26 de mayo de 2005 (Asunto C-498/03, Kingscrest Associates Ltd y Montecello Ltd) estableció que del concepto de organismo de carácter social, que es exclusivo del Derecho comunitario, no pueden ser excluidas sin más las entidades privadas con ánimo de lucro. Y, desde luego, ha sido aceptada por nuestro Tribunal Supremo en numerosas ocasiones (sentencias de 11 de abril de 1995, 3 de mayo de 1999, 30 de noviembre de 2001, y 23 de enero de 2002). No obstante, en la STS de 13 de julio de 2001 parece defenderse la opinión contraria, esto es, similar a la de la Administración tributaria, que acabamos de resumir.

C. Impuestos locales

En la imposición municipal, se reconoce una bonificación del 95 por ciento de la cuota en los siguientes impuestos municipales:

- a. Impuesto sobre actividades económicas (IAE).
- b. Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra.

IV. La justificación del régimen fiscal especial

Uno de los problemas más importantes que plantea la existencia de cualquier régimen tributario especial es, valga la redundancia, su propia existencia. En efecto, el reconocimiento constitucional de ciertos principios y reglas, tanto generales como propiamente tributarios, parece vetar la posibilidad de tales regímenes especiales. Me estoy refiriendo, es evidente, a los principios de igualdad ante la ley, de generalidad tributaria o de capacidad económica (todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, etc., según reza el artículo 31.1 de la Constitución española).

Esto es cierto, pero su sola consideración no resuelve de modo satisfactorio la existencia y, sobre todo, la justificación de regímenes especiales. Por ello, además de lo dicho, es necesario indicar que, de una parte pueden existir otros principios y reglas constitucionales donde puede tener cobijo un régimen fiscal especial; y, de otro lado, que, según ha dicho hasta la saciedad nuestro Tribunal Constitucional, el principio de igualdad exige que se trate de manera desigual los supuestos desiguales o, lo que es lo mismo, que tienen justificación constitucional los tratamientos desiguales que se basen en diferencias razonables.

Estos problemas se han planteado también respecto del régimen tributario especial de las cooperativas y deben ser examinados desde la doble perspectiva que acabo de señalar. Esto es, de una parte, tomando en cuenta los principios constitucionales que amparan el fenómeno cooperativista; y de otro lado, teniendo en consideración las diferencias que se presentan entre las cooperativas y otras formas asociativas, sobre todo las sociedades mercantiles.

Por lo que se refiere al primer aspecto, es necesario, ante todo, mencionar el artículo 129.2 de la Constitución que dispone:

«Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción».

Este mandato constitucional parece bastante para justificar un tratamiento especial para las cooperativas en el ámbito tributario, porque es evidente que uno de los mecanismos más idóneos de fomento es la utilización beligerante de los tributos. Pero no es el único, puesto que el texto constitucional aparece trufado de reglas y principios sobre los que no resulta difícil fundamentar un régimen tributario especial. Son conocidos, pero no está de más recordar algunos de los más relevantes:

- a. La promoción de la participación de todos los ciudadanos en la vida económica y social (artículo 9, apartado 2).
- b. El derecho al trabajo (artículo 35, apartado 1).
- c. El derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada (artículo 47).
- d. La modernización y desarrollo de la agricultura, la ganadería y la pesca (artículo 130, apartado 1).

Así pues, no cabe ninguna duda de que el fomento de las cooperativas encuentra evidentes fundamentos en las normas constitucionales. Autores tan relevante en los estudios cooperativos como el profesor Vicent Chuliá ha llegado a decir que, con base en el mandato imperativo constitucional, las cooperativas deben ser objeto de un tratamiento fiscal singular y privilegiado en comparación con el que se dispensa, con carácter general, al resto de las sociedades.

Con ser esto importante, puesto que justifica por sí solo la existencia de un régimen tributario peculiar, me parece al menos tan relevante el segundo aspecto, esto es la necesidad de que a través de normas tributarias diferenciadas se equilibren las diferencias existentes entre las cooperativas y el resto de las sociedades, sobre todo las de carácter mercantil. Diré algo sobre el particular.

La exigencia de un régimen fiscal especial está justificada por los principios de política social y económica. Las cooperativas, aunque desarrollen actividades empresariales al igual que las sociedades mercantiles, no persiguen exclusivamente, a diferencia de éstas, un ánimo de lucro.

Este es un aspecto que parece destacado en la Exposición de Motivos de la Ley del régimen fiscal de cooperativas de 1990, en la que se dice que el régimen fiscal especial resultante responde a los siguientes principios:

1. Fomento de las sociedades cooperativas en atención a su función social, actividades y características.
2. Coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas.
3. Reconocimiento de los principios esenciales de la Institución Cooperativa.
4. Globalidad del régimen especial que concreta tanto las normas de beneficio como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas
5. Carácter supletorio del régimen general propio de las personas jurídicas.

Por otra parte, aunque no tenga carácter constitucional, el fundamento del fomento fiscal a la función redistributiva que llevan a cabo las cooperativas puede encontrarse en el artículo 2, 1, párrafo segundo de la Ley General Tributaria que, según resulta conocido, señala

«Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumento de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.»

La justificación de un régimen fiscal especial para las cooperativas se puede también encontrar en las peculiaridades que tienen respecto de la atribución de sus beneficios. La legislación exige la constitución de fondos sociales obligatorios para defender la solvencia y credibilidad económica de las cooperativas frente a terceros. Estos Fondos son los de reserva obligatorio y de educación y promoción:

El Fondo de reserva obligatorio está destinado específicamente a la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa. Asimismo, forma parte del Patrimonio Social irrepatriable, incluso en el caso de disolución de la cooperativa.

Por su parte, el Fondo de educación, que es inembargable y también irrepatriable entre los socios, tiene como finalidad la realización de las siguientes actividades:

- La formación y educación de sus socios y trabajadores.
- La difusión del cooperativismo, así como la promoción de las relaciones intercooperativas.
- La promoción cultural y profesional del entorno local o de la comunidad.

Así pues, el destino de los Fondos de reserva obligatorios a finalidades públicas y la imposibilidad legal de su reparto entre los socios cooperativistas, parecen justificar sobradamente el tratamiento fiscal diferenciado de las cooperativas en relación con las sociedades mercantiles, que pueden disponer libremente de su patrimonio.

Podemos insistir en algunas peculiaridades de las cooperativas que justifican un régimen tributario especial. Por ejemplo, las normas que forman parte de lo que podríamos llamar ajuste técnico de los preceptos tributarios a las especiales características de las cooperativas (aportaciones de los cooperativistas, rendimientos de los cooperativistas, extornos, etc.) en modo alguno pueden ser consideradas beneficios, ya que, si bien pueden suponer una ventaja en relación con las que integran el régimen general, no tienen una finalidad incentivadora, sino una necesidad técnica aplicativa del tributo.

En nuestra opinión, las cooperativas deben tener un régimen fiscal especial por causa de sus peculiares características. No es posible aplicar sin más las normas tributarias, o los criterios jurídicos y principios contables que han sido diseñados exclusivamente para sociedades mercantiles. En definitiva, la necesidad de adecuar las normas tributarias a las especiales características de

las cooperativas no supone colisionar con los principios de igualdad y generalidad de la imposición. Como hemos señalado, es doctrina consolidada por nuestro Tribunal Constitucional que el principio de igualdad tan solo resulta conculcado cuando la igualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable y, asimismo, también ha puesto de relieve que la aplicación a realidades distintas de una misma regulación no es síntoma de mayor equidad, sino que, por el contrario, el principio de Igualdad exige tratamientos diferenciados ante supuestos de hecho diferentes.

Por concluir esta cuestión, tal como dice Barberena Belzunce, tanto las normas de ajuste técnico como las de protección o beneficio que integran el especial régimen tributario de las cooperativas encuentran su fundamento y razón de ser en los principios materiales de justicia. Bien directamente (en el caso de las primeras), bien indirectamente (en el caso de las segundas) a través de la valoración que la Constitución española hace de la sociedad cooperativa como instrumento especialmente idóneo para la consecución de determinados fines de política social y económica que constituyen una exigencia de la justicia inspirada en el principio de solidaridad, y en razón de lo cual ordena su fomento.

V. El régimen tributario especial de las cooperativas y las ayudas de estado

A. Consideraciones generales

Una vez examinado el régimen fiscal especial de las cooperativas y fundamentada, creemos que de modo suficiente, su corrección desde el punto de vista de la aplicación de los principios y reglas establecidos en la Constitución española, debemos preguntarnos por su compatibilidad con las normas del Derecho Comunitario, en especial con las que prohíben cualquier ayuda de los Estados miembros que pudiera alterar las reglas de la libre competencia y el funcionamiento del mercado.

Como resulta conocido, el artículo 87, 1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea establece que

«Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.»

Según Martín López, no es posible encontrar un concepto de ayuda de Estado en la normativa comunitaria, por lo que ha sido el TJCE quien ha integrado la laguna legal a través de una interpretación extensiva, y excesivamente prolifica añadimos nosotros, del precepto que acabamos de transcribir. Del aná-

lisis, no siempre fácil, de la jurisprudencia comunitaria, este autor deduce que las notas características de las ayudas de Estado son las siguientes:

- a. Debe suponer la concesión de un beneficio de contenido económico, siendo irrelevante su forma y finalidad.
- b. La ayuda debe ser concedida por los Entes públicos con cargo a los fondos públicos.
- c. Los beneficiarios deben ser empresas, entendido el término en un sentido amplio, incluyendo por tanto todas las personas físicas o jurídicas que desarrollen cualquier género de actividad económica en el mercado interior. Por tanto, añadimos nosotros, las cooperativas deben contarse entre las empresas, a los efectos que ahora nos interesa, y así lo ha entendido la Comisión, aunque lo cierto es que pueden existir algunas excepciones (como podrían ser las cooperativas sin ánimo de lucro, creadas por la Ley de 1999).
- d. La ayuda tiene que ser selectiva, esto es, debe favorecer exclusivamente a determinadas empresas o producciones. Este carácter selectivo puede derivarse de la medida misma, pero también, aunque esto no ha sido expresado por el TJCE de una manera clara, puede deberse a la aplicación de una medida que, siendo en principio de aplicación general, deviene selectiva por la actuación de los responsables públicos. De aquí se deriva que no constituyan ayudas de Estado las medidas que afecten a todas las empresas, por ejemplo, en el ámbito en el que nos movemos, una rebaja general del Impuesto sobre sociedades, sin perjuicio, añadimos, de que esta u otras medidas generales pudieran vulnerar los artículos 96 y 97 del Tratado de la Comunidad Europea.

Recientemente, Merino Jara ha añadido a estas notas la necesidad de que la medida afecte a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros, pero creemos que esto, más que una nota característica de las ayudas de Estado, es la consecuencia que provoca la incorrección de una determinada medida (en nuestro caso de carácter tributario).

Teniendo en cuenta que, como acabamos de señalar, la ayuda de Estado puede revestir cualquier forma o modalidad, la Comisión Europea, en el conocido Informe Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DOCE 98/C 384/03, de 10 de diciembre de 1998), consideró que pueden existir medidas de carácter fiscal que, por sus características, deben ser consideradas como tales ayudas, opinión compartida por el TJCE en multitud de sentencias, entre las que podemos citar la conocida de 6 de septiembre de 2006 (Asunto C-88/03, Comisión versus Portugal) referida a ciertas bonificaciones fiscales aplicables únicamente en las Islas Azores. En su Informe la Comisión mencionó, como ejemplos de ayudas de Estado de carácter fiscal, las

reducciones o bonificaciones en la base imponible, las deducciones en la cuota, y el aplazamiento o anulación de la deuda fiscal.

La cuestión que podría plantearse en esta materia es si una medida fiscal beneficiosa que beneficie a ciertas empresas tiene reflejo en los gastos públicos. En el Derecho español no parece haber dudas cuando la medida consiste en una exención o una bonificación, porque el artículo 134, 2 de nuestra Constitución ordena que los Presupuestos generales incluyan el importe de los beneficios fiscales. En cuanto al resto de las normas favorables hay que entender que su reflejo en los gastos vendrá dado por una minoración de los ingresos de naturaleza tributaria, aunque que tal reflejo no deja de ser el resultado de una presunción, porque lo cierto es no resulta posible su cuantificación.

Un examen, aunque sea sumario, de la doctrina que la Comisión, con la intervención del TJCE en no pocas ocasiones, ha defendido en la materia no deja de provocar un cierto desasosiego, sobre todo para quienes pertenecemos al sistema jurídico denominado continental. Sin lugar a dudas, el concepto de ayuda de Estado, en el ámbito fiscal, se ha utilizado como un modo de esquivar la imposibilidad de armonizar la fiscalidad directa de los Estados miembros como consecuencia de la aplicación rígida de los principios de subsidiariedad y unanimidad en materia tributaria. Como resulta evidente que no se ha podido llegar a la armonización de la imposición sobre la renta, la Comisión ha intentado llegar a resultados similares a través de una depuración de las normas fiscales de los distintos Estados miembros, enjuiciándolas, bien desde la perspectiva de la prohibición de las ayudas individualizadas, que es lo que nos interesa en este momento, bien desde la prohibición de las medidas fiscales generales que distorsionen la competencia.

Ahora bien, la aplicación de este mecanismo es laboriosa, porque obliga a examinar y enjuiciar cientos de medidas, y los resultados a los que ha llegado son contradictorios, pues en no pocas ocasiones la Comisión ha defendido a la vez una opinión y la contraria. Baste un solo ejemplo, precisamente referido al asunto que nos ocupa: La Comisión, en su Decisión de 1 de marzo de 2001 [notificada con el número C (2000) 686. DOCE 2002 L 159, de 17 de junio de 2002], se manifestó contraria a las ayudas establecidas por Grecia para el pago de ciertas deudas de las cooperativas agrarias, postura, por cierto, confirmada por la STJCE de 29 de abril de 2004 (Asunto C-278/00, Comisión-Grecia), llegando incluso a decir que «no es obligatorio aceptar la condición jurídica de cooperativa»; afirmación que, pese a su rotundidad, ha hecho compatible con otras de signo completamente contrario, como por ejemplo, en la Comunicación de 23 de febrero de 2004 al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre fomento de la cooperativas en Europa (Doc. COM/2004/18 final), en la que se puede leer:

- «Los puntos principales de la Comunicación son los siguientes:*
- fomentar una mayor utilización del modelo cooperativo en Europa, mejorando la visibilidad, las características y la comprensión del sector;*
 - seguir mejorando la legislación europea sobre cooperativas; y*
 - mantener y mejorar la situación de las cooperativas, así como su contribución a los objetivos comunitarios.»*

Hechas estas consideraciones generales, que no son otra cosa que un recordatorio de algo suficientemente conocido, debemos analizar si el régimen fiscal de las cooperativas vigente en España supone una ayuda de Estado. Para analizar la cuestión, que no resulta fácil de resolver, debemos distinguir entre las reglas que afectan al Impuesto sobre sociedades y las que afectan a otros tributos del sistema.

B. *El régimen del Impuesto sobre sociedades*

Las especialidades más importantes del régimen fiscal de las cooperativas se encuentran, como venimos reiterando, en el **Impuesto sobre sociedades**, y son ellas las que deben centrar nuestra atención.

Para iniciar nuestro análisis, podemos resumir tales reglas del modo siguiente:

- a. Relativas a la base imponible:
 - Valor de mercado en las operaciones cooperativa-socios.
 - Distinción entre resultados cooperativos y extracooperativos.
 - Libertad de amortización de activos adquiridos en los tres primeros años.
 - Consideración como gasto de la dotación al fondo de educación y promoción.
 - Consideración como gasto del 50% del fondo de reserva obligatoria.
- b. Relativas a los tipos de gravamen:
 - 20% para las operaciones cooperativas de las cooperativas protegidas.
 - 25% para las operaciones cooperativas de las cooperativas de crédito.
 - Exención parcial de las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- c. Referidas a la deuda tributaria:
 - Compensación de las pérdidas en la cuota de los cinco años siguientes.
 - Bonificación del 50% para las cooperativas especialmente protegidas.

— Bonificación del 90% para ciertas cooperativas de trabajo asociado.

Antes de enjuiciar las reglas aplicables a las cooperativas que, al menos a primera vista, comportan un beneficio fiscal para ellas, es necesario destacar que se aplican en un escenario normativo muy diferente al que existía cuando se aprobaron, recordemos que en el año 1990. Lo cierto es que, desde entonces, el Impuesto sobre sociedades se ha modificado de manera sustancial, de tal manera que algunas normas que en 1990 suponían un beneficio fiscal para las cooperativas han dejado de serlo o, por lo menos, se han convertido en un beneficio mucho más limitado. A este respecto, debemos señalar lo siguiente:

- a. Como hemos apuntado antes, desde enero de 2007 rigen en el Impuesto sobre sociedades unas reglas de valoración de las operaciones realizadas entre las sociedades y sus socios (operaciones vinculadas) que son prácticamente idénticas a las que establecidas por la Ley de 1990 para valorar las operaciones entre las cooperativas y sus socios. Por tanto, ninguna ventaja tienen por ello las cooperativas.
- b. Como también hemos indicado, desde 2007 el tipo de gravamen de las sociedades de mediana y pequeña dimensión (que recordemos son aquellas con un volumen anual de operaciones inferior a 8 millones de euros) se ha reducido hasta el 25 por ciento para los beneficios inferiores a unos 120.000 euros anuales, lo que ha supuesto equiparar su gravamen, por ejemplo, al aplicable a los resultados cooperativos de las cooperativas de crédito.
- c. También hemos apuntado que, desde 2007, el tipo de gravamen ordinario del Impuesto sobre sociedades es del 32,50 por ciento, y será del 30 por ciento desde enero de 2008.
- d. Desde 2007 han desaparecido las normas que trataban de evitar, aunque fuera en parte, la doble imposición de dividendos, de tal manera que estos, por encima de una cuantía exenta (1.500 euros) se someterán, en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, a un gravamen proporcional de 18 por ciento sin derecho a deducción alguna de la cuota. Estas reglas serán aplicables también a los retornos cooperativos, que pierden, por tanto, el régimen especial que han tenido hasta el año 2006. Paradójicamente, esta modificación ha mejorado su situación, porque lo cierto que, hasta la última reforma de la imposición sobre la renta, tales retornos tenían un tratamiento más desfavorable que el aplicado a los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades mercantiles.

Con estos datos y circunstancias es posible abordar el juicio de las normas que suponen, insistimos que al menos a primera vista, un beneficio fiscal para las cooperativas. Podemos adelantar que, en mi opinión, no puede de-

cirse que tales normas constituyan una ayuda de Estado, por muy amplio que sea el concepto que se acepte, opinión que es compartida por algunos autores (Calvo Ortega, Alguacil Marí y Merino Jara, entre otros).

Las consideraciones que podemos hacer sobre el particular son las siguientes:

- a. El carácter favorable de ciertas medias aplicables a las cooperativas es cuanto menos discutible. Esto puede decirse, por ejemplo, de la compensación de las pérdidas en la cuota tributaria, en vez de hacerse en la base imponible. Con independencia del debate que se puede suscitar sobre la cuestión, sobre si es mejor un sistema u otro, lo cierto es que la situación es desfavorable para las cooperativas porque mientras que para el resto de los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades el plazo de compensación fiscal de las pérdidas se ha ido ampliando paulatinamente (hasta llegar a los 15 años actuales), las cooperativas siguen ancladas en los cinco años establecidos en 1990 (cuando, por regla general, el plazo de compensación era de 3 años).
Lo mismo puede decirse de la libertad de amortización de los elementos del activo que tienen las cooperativas durante los tres primeros años de funcionamiento. Puede parecer una ayuda generosa, pero no más que la reconocida por la Ley del Impuesto al Impuesto sobre sociedades a las pequeñas y medianas empresas, que también disfrutaban de libertad de amortización durante los dos primeros años de funcionamiento.
- b. Las cooperativas tienen unos límites que no conocen otras empresas, por ejemplo, a la hora de repartir sus excedentes o beneficios; o a la hora de retribuir a los trabajadores, incluso de los no tienen la condición de socios, por encima de la media del sector. Por ello, se ha señalado que para poder enjuiciar la existencia de unos hipotéticos beneficios fiscales debería tenerse en cuenta el gravamen conjunto de la empresa y sus socios. Y por ello mismo, el conocido Informe Primarolo aceptó la existencia de beneficios fiscales para ciertas cooperativas (en concreto, francesas), y la Comisión, en una Decisión de 11 de diciembre de 2002, aceptó la corrección de las medidas ejecutadas por España a favor del sector agrario como consecuencia del aumento del precio de los carburantes [notificada con el número. C (2002) 4378, publicada en el doce de 6 de mayo de 2003, L 111]. No obstante, hay que señalar que esta última Decisión fue recurrida ante el TJCE por ciertas Asociaciones de empresarios de estaciones de servicio (de Madrid y Cataluña), dando lugar a la sentencia de 12 de diciembre de 2006 (Asunto T-146/03) que anuló el artículo 1 de la Decisión en cuestión. Ahora bien, nos hemos quedado sin conocer la postura final de la UE porque la anulación se debió a razones formales, sin que el Tribunal llegara a pronunciarse sobre el fondo del asunto.

Esto es especialmente evidente por lo que respecta a las limitaciones en el reparto de los beneficios, pues las cooperativas tienen el mismo tratamiento fiscal que las sociedades mercantiles, que no tienen estas limitaciones. Y, sobre todo, llama la atención el régimen de las cooperativas frente al de ciertas fórmulas de explotación económica como las Agrupaciones de interés económico o las Uniones temporales de empresas, que gozan de un régimen de transparencia fiscal, lo que significa que no satisfacen el Impuesto sobre sociedades.

- c. Podemos decir lo mismo respecto de ciertas obligaciones de carácter social que se imponen a las cooperativas, como sucede con el destino del fondo de educación y promoción. El coste asumido por ello justificaría la existencia de una compensación por la vía de beneficios fiscales. Entre estos, a título de ejemplo, la Comisión ha aceptado los beneficios aplicables a los servicios y actividades tendentes referidos a vivienda social y protegida.
- d. También las cooperativas tienen unos costes inherentes al régimen fiscal que no tienen otras empresas. El ejemplo más claro es el coste derivado de la necesidad de llevar una doble contabilización de los resultados, distinguiendo necesariamente entre los que derivan de las operaciones con sus socios, y los que derivan de las operaciones realizadas con terceros. Ni siquiera las cooperativas de crédito se libran de estos costes fiscales indirectos porque, si bien es cierto que inicialmente no tienen la obligación de separar sus resultados, deben hacerlo a la hora de presentar sus declaraciones tributarias.
- e. No podemos evitar una referencia final a la admisión de los fines extrafiscales de los tributos, pues en este campo, los principios y las normas de la Unión Europea se pueden equiparar a los establecidos por la Constitución española, por lo que podríamos reproducir aquí lo indicado en el apartado anterior. Objetivos tales como el fomento del empleo, el desarrollo sostenible, el apoyo a las actividades agrarias, la necesidad de favorecer el acceso a los bienes de consumo necesario, como la vivienda, el apoyo a las PYMES, la búsqueda de igualdad de las mujeres, etc., justifican la adopción de medidas fiscales específicas, y no cabe albergar duda alguna de la idoneidad de las entidades de economía social para cumplir estos objetivos, como lo ha entendido la misma Comisión (por ejemplo, en la Comunicación de 2004 citada), es cierto que con algunos matices y excepciones, que en estos campos se ha mostrado claramente intervencionista.

Todas estas razones justifican la existencia de un régimen fiscal especial para las cooperativas en nuestro Derecho, régimen que, por lo que llevamos dicho hasta aquí, no es tan favorable como pudiera parecer a primera vista.

C. *Las medidas en otros impuestos*

Como ya hemos visto, las cooperativas tienen normas especiales que afectan al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, al IVA y a los tributos locales. De estos tributos hay dos, el **Impuesto sobre operaciones societarias** (que, como hemos mencionado, es una de las modalidades del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales) y el **Impuesto sobre el valor añadido** que están armonizados a nivel comunitario, por lo que el juicio de las normas aplicables a las cooperativas debe hacerse, creo yo, desde la perspectiva de su respeto a las Directivas correspondientes. Sobre el particular, podemos hacer las siguientes consideraciones:

- a. El Impuesto sobre operaciones societarias está armonizado, siendo de aplicación sobre el particular la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (modificada por las Directivas 73/79, 73/80, 74/553 y 85/303), que se dictó para armonizar la imposición sobre las aportaciones a sociedades y sobre los títulos. Las exenciones aplicables a las cooperativas no se encuentran recogidas entre las que prevé la Directiva, por lo que, al menos en línea de principio, podría entenderse que se ha vulnerado sus disposiciones. Ahora bien, si tenemos en cuenta que el espíritu y la finalidad de la Directiva es la de minimizar los costes tributarios de las aportaciones a las sociedades, como lo pone de relieve el hecho de ciertos Estados miembros (como Alemania) hayan podido suprimir totalmente el tributo, es posible defender que las reglas que favorecen a los contribuyentes no deben entenderse como contrarias a los fines de la Directiva, siempre naturalmente que se apliquen a todos los residentes en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

En todo caso, creemos que la crítica a las reglas aplicables a las cooperativas debe hacerse desde la perspectiva de su relación con las Directivas citadas, y no desde la perspectiva de su inclusión entre las ayudas de Estado.

- b. Por lo que se refiere al IVA, nos parece claro, sin necesidad de detenernos excesivamente en ello, que no existe cuestión que pueda interesarnos ahora. Si se recuerda, el único problema era la posible aplicación a las cooperativas de las exenciones establecidas para las ciertas operaciones realizadas por entidades y organismos de interés social. Pues bien, la cuestión debe resolverse acudiendo a la interpretación de las normas, tanto comunitarias como de Derecho interno, que regulan el tributo, sin necesidad de acudir a la problemática de las ayudas de Estado.

Si excluimos estos tributos nos quedan las exenciones del **Impuesto sobre transmisiones patrimoniales** (en sus modalidades de Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas inter vivos e Impuesto sobre actos jurídicos documentados) de que gozan las cooperativas especialmente protegidas. En principio, parecería que estas normas deberían quedar fuera de nuestro análisis porque se refieren a tributos indirectos y no a la imposición directa. No obstante, dada la amplitud del concepto de ayuda de Estado podrían ser tomadas en consideración, como haremos de inmediato.

Por lo que se refiere a los **tributos locales**, se recordará que las medidas consistían en una bonificación del Impuesto sobre actividades económicas (IAE) aplicable a todas las cooperativas protegidas, y una bonificación del Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) para los terrenos rústicos de ciertas cooperativas especialmente protegidas, tributos los dos de carácter directo.

Por lo que respecta al IAE hay que hacer tres consideraciones:

- a. Cuando se reconoció la bonificación, en el año 1990, el impuesto se exigía a todas las personas, físicas o jurídicas, que realizaran actividades económicas, por lo que, al menos a primera vista, tal bonificación podría ser considerada una ayuda de Estado. Ahora bien, desde el año 2003 están exentas todas las personas físicas y las entidades sometidas al Impuesto sobre sociedades, en este último caso siempre que su volumen de operaciones sea inferior a un millón de euros. Quiere esto decir que un buen número de cooperativas ya están exentas por la aplicación del régimen general del tributo, por lo que la medida, según lo que hemos señalado, no tendría la consideración de ayuda de Estado. Queda pendiente, no obstante, el examen de la bonificación a las cooperativas cuyo volumen anual de operaciones excediera de la cantidad señalada.
- b. También debemos indicar, por la trascendencia que puede tener para nuestro examen, que, según establece la Ley de régimen fiscal de cooperativas de 1990, el Estado está obligado a compensar a los Ayuntamientos afectados por la pérdida de recaudación derivada de las bonificaciones reconocidas
- c. Por último, y esto es lo más importante, la cuota del IAE constituye un gasto deducible en el Impuesto sobre sociedades. Quiere esto decir que la bonificación de que gozan las cooperativas no supone ninguna ventaja respecto del resto de las empresas, puesto que la hipotética que pudiera existir desaparece desde el momento en que, para calcular la base imponible del Impuesto sobre sociedades, no puede deducirse una cantidad mayor que la cuota bonificada satisfecha.

Así pues, resumiendo, de las medidas correspondientes a los tributos distintos del Impuesto sobre sociedades, interesan para nuestro análisis las siguientes:

- La exención del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales reconocida a las cooperativas especialmente protegidas.
- La bonificación del IBI (95 por ciento de la cuota) reconocida a las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra.

Para poder enjuiciar el verdadero alcance de estos beneficios es necesario, ante todo, ponerlos en relación con las normas de aplicación general. A este respecto y sin profundizar en la cuestión, por razones evidentes, podemos señalar lo siguiente:

- a. El impuesto sobre transmisiones (en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas inter vivos) grava las transmisiones de bienes realizadas fueran del ámbito empresarial (o exentas del IVA, si se trata de inmuebles) con unos tipos que oscilan (según las distintas CCAA, porque se trata de un tributo cedido) entre el 1 y el 7%. Hay que tener en cuenta, no obstante, que no resulta infrecuente, por razones derivadas de los procedimientos de su determinación, que la base imponible de las transmisiones de inmuebles, a las que se aplica el tipo más elevado, sea inferior al valor de mercado.
- b. Cuando las transmisiones de bienes inmuebles están sujetas al IVA, se debe satisfacer el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales (en su modalidad de actos jurídicos documentados) cuyos tipos de gravamen oscilan, según las distintas CC AA, entre el 0,5 y el 1,5%.
- c. El IBI sobre bienes rústicos se aplica sobre un valor del terreno (valor catastral) que es fijado por la Administración después de llevar a cabo complicados estudios de campo, valor que, en todo caso, no puede exceder del 50% del de mercado. Aunque la Ley establece que este valor debe revisarse cada cinco años, lo cierto es que, salvo los aumentos puramente porcentuales que establecen las Leyes de Presupuestos, suelen permanecer inalterados durante décadas. Los tipos de gravamen oscilan entre el 0,3 y el 0,9 por ciento (con algunos recargos en ciertos casos).

Con estas precisiones, hay que convenir en que estas ventajas, de existir, son modestas. Si ello es así podrían ser excluidas de las ayudas del Estado porque, por razón precisamente de su escasa importancia, poca distorsión pueden provocar en el correcto funcionamiento de la competencia dentro de la UE. Hay que tener en cuenta, al respecto, que la propia Comisión ha entendido que no constituyen ayudas estatales las medidas que no son susceptibles de provocar distorsiones en la competencia, bien por su escasa cuantía, bien por sus efectos limitados, porque por su naturaleza tienen un escaso potencial de intercambio comercial, o porque es razonable pensar que no puedan atraer un número significativo de clientes de otros lugares; ni tampoco lo son aquellas persigan ciertos objetivos económicos y sociales. Alguacil Marí cita sobre este particular varias Cartas y Comunicaciones de

la Comisión (algunas redactadas hace más de 20 años, lo que pone de relieve que se trata de una postura no coyuntural) en las que se defiende que la concesión de pequeñas ayudas no es incompatible con la prohibición de las ayudas de Estado, si se hacen con la finalidad de impulsar el empleo, reformar la economía, o promover la cohesión social y el desarrollo sostenible.

No nos cabe duda que a los beneficios tributarios que acabamos de mencionar se les puede aplicar estas notas pues pueden ser incluidos entre las ayudas consideradas modestas; no parece que tengan entidad suficiente como para distorsionar la competencia dentro de la UE de forma apreciable; y, por último, cumplen claramente las finalidades de política económica y social que han sido apuntadas.

VI. Consideraciones finales

Según hemos examinado hasta aquí, las cooperativas tienen en España un régimen fiscal especial, régimen que fue establecido en 1990 y que ha permanecido prácticamente inalterado desde entonces, sobreviviendo pues, al menos formalmente, a las modificaciones sustanciales producidas tanto en nuestro ordenamiento fiscal, sobre todo referidas al Impuesto sobre sociedades, como en la regulación general del sector (en el que conviven, no siempre en armonía, normas estatales y normas de las CCAA). Esto ha provocado, entre otras consecuencias, que el régimen fiscal especial no sea tan favorable como pudiera parecer a primera vista.

Precisamente, el hecho de que las normas fiscales de las cooperativas deban aplicarse en un marco normativo que ha sufrido modificaciones importantes hace que algunos de sus preceptos sean, en ocasiones, difíciles de interpretar. No obstante, más allá de los problemas técnico-jurídicos que plantean las normas del régimen fiscal de las cooperativas, interesa precisar su legitimidad, desde la perspectiva del respeto a los principios y normas constitucionales y de la Unión Europea, entre los que destaca la prohibición de las ayudas de Estado.

En nuestra opinión, según hemos expuesto hasta aquí, las reglas fiscales especiales aplicables a las cooperativas, de alcance mucho más modesto del que cabría esperar, no entran en colisión con tales principios y normas, antes bien, se encuentran legitimados precisamente por ellos, ni conculcan prohibición alguna. Esta opinión se fundamenta, sobre todo, en tres consideraciones:

- a. El régimen fiscal especial ya no es tan favorable, sobre todo porque la tributación de las sociedades en España se ha aligerado hasta equipararse al de las cooperativas. En algunos casos, sería más beneficioso para ellas aplicar el régimen general.

- b. Las cooperativas tienen unos límites en su actuación, sobre todo a la hora de decidir el destino de sus beneficios, que justifican los hipotéticos beneficios de que disfrutan.
- c. Las cooperativas persiguen unos objetivos de política económica y social, fomento del empleo, desarrollo sostenible, apoyo a las actividades agrarias, acceso a los bienes de consumo necesario, como la vivienda, apoyo a las PYMES, búsqueda de igualdad de las mujeres, etc., que justifican sobradamente la adopción de medidas fiscales específicas.

No obstante, existe un extremo en la regulación española del sector que debe ser objeto de crítica. De lo que hemos expuesto hasta aquí se puede deducir fácilmente que el régimen fiscal especial se aplica a todas las cooperativas, sin atender a su tamaño. Quizá, y con ello tomamos en cuenta algunas opiniones expresadas por la Comisión, deberían existir diferencias de tratamiento por razón de su importancia, porque uno de los índices a tomar en cuenta para enjuiciar la racionalidad de las medidas, en nuestro caso fiscales, es la capacidad económica de las empresas destinatarias. Así, no parece tener sentido que los mismos beneficios sean aplicados simultáneamente a unas cooperativas agrarias de pequeño tamaño, y a otras cooperativas que constituyen un gran grupo empresarial o que acaparan una importante cuota de mercado en el sector en el que desarrollan su actividad.

VII Bibliografía

La bibliografía sobre las cooperativas y sobre las ayudas de Estado es ingente, incluso teniendo solo cuenta la literatura en español. La lista que incorporamos a continuación no recoge sino los trabajos que hemos consultado para elaborar estas páginas.

- ALGUACIL MARÍ, P. *Entidades de economía social y ayudas de Estado, en Fiscalidad de las entidades de economía social* (R. Calvo Ortega Dir.), Thomson-Civitas, Madrid, 2005.
- BARBERENA BELZUNCE, I. *Sociedades cooperativas anónimas laborales y agrarias de transformación: régimen fiscal*, Aranzadi, Pamplona, 1992.
- CALVO ORTEGA, R.: *Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica, en Fiscalidad de las entidades de economía social* (R. Calvo Ortega Dir.), Thomson-Civitas, Madrid, 2005.
- GARCÍA CALVENTE, Y. GARIJO, M. R. *Cooperativas. Régimen tributario actual en el ordenamiento español, en Fiscalidad de las entidades de economía social* (R. Calvo Ortega Dir.), Thomson-Civitas, Madrid, 2005.
- DE LUIS ESTEBAN, J. M. *Reflexiones sobre el futuro fiscal de las cooperativas, en Fiscalidad de las entidades de economía social* (R. Calvo Ortega Dir.), Thomson-Civitas, Madrid, 2005.

- MAGRANER MORENO, F. y MARTÍN LÓPEZ, J. *Normativa comunitaria en ayudas de estado versus competencia fiscal perjudicial*, Cuadernos de Integración Europea, número 4 (marzo 2006).
- MARTÍN LÓPEZ, J. *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanc, Valencia, 2006.
- MERINO JARA, I. *Las cooperativas y el régimen comunitario de ayudas de Estado*, Revista Vasca de Economía Social, número 3 (2007).
- MORENO GONZÁLEZ, S. *Tendencias actuales de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria*, Civitas. Revista española de derecho financiero, número 132 (2006).
- SOLER ROCH, M. T. *Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado*, Quincena Fiscal Aranzadi, número 14 (2006).
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M. *fiscalidad de las cooperativas en el Impuesto sobre sociedades, en Los regímenes especiales del Impuesto sobre sociedades*, Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996.
- TEJERIZO LÓPEZ, JM. *La reforma del Impuesto sobre sociedades y las cajas rurales*, Conferencia inédita, Valladolid, 2001.
- VICENT CHULIA, F. y OTROS. *Ley General de Cooperativas. Comentarios*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1990
- Trento, noviembre 2007.