

## D I C T A M E N

que emite el Asesor de la Agrupación de Cooperativas de Producción de Vizcaya y Guipuzcoa, a requerimiento de la Coop. UIGOR-de Mondragón.

Con fecha 13 de abril último, la citada entidad nos dirige consultas sobre el régimen fiscal de las Cooperativas, que he considerado de interés general para las Cooperativas agrupadas, por lo que he juzgado conveniente hacerla objeto de un estudio especial que con esta fecha se refleja en el presente dictamen, sin perjuicio de haber anticipado por teléfono a la citada entidad las orientaciones que necesitaba.

### Consultas formuladas

Hacen referencia a los siguientes aspectos:

- 1.- Timbres aplicables a facturas.
- 2.- Impuesto sobre las rentas del capital.
- 3.- Impuesto sobre el rendimiento del trabajo personal.

### Consideraciones generales.

En materia de régimen fiscal la situación legal, por lo que hace referencia a las Cooperativas exentas, se ha hecho en ocasiones tan poco clara y tan excesivamente fluida, que no permite formular afirmaciones terminantes en determinados aspectos, que no aparecen totalmente diafanos en las disposiciones en vigor.

En el Anexo 3º de la Circular C-1-61 se incluyen unas orientaciones formuladas por la Asesoría jurídica de la Obra, que tienen un cierto valor, pero no constituyen posiciones concluyentes y definitivas, ni pueden alegarse en tal sentido ante los Organismos públicos. En el dictamen se habla de las "reservas si son obligadas en esta materia, ante la contradicción?, inseguridad a que conduce la interpretación de las vigentes normas fiscales. También a ello responde el estudio que la Unión Nacional encomendó a - -

D. Mario Perez Luque y que fue remitido como Anexo a la Circular C-1-61 de 27 de febrero último y que hace referencia a la Evaluación global. Por tanto, las opiniones del citado experto, tienen el valor que la sugerencia en sí puede revestir.

Para que las opiniones de la Asesoría jurídica de la Obra de Cooperación, o las de cualquier experto particular, adquieran un valor concluyente y definitivo sería necesario que fuesen recogidas en alguna disposición aclaratoria, que emanase del Ministerio de Hacienda, o bien que constituyese un dictamen o resolución de la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, aunque este organismo no es fácil que se considere con competencia para dar publicidad a un dictamen de carácter general, ya que su actividad se circunscribe a la resolución de casos particulares o a informar en el seno del propio Ministerio de Hacienda.

### Estudio de las consultas

#### 1.- Timbres aplicables a las facturas.

##### a) Planteamiento

Según se deduce de la consulta planteada, las Cooperativas agrupadas de Vizcaya y Guipuzcoa, hablan venido estimando que la exención establecida por el Decreto de 9 de abril de 1954, era de plena aplicación a las Cooperativas de producción, simplemente consignando en los documentos un sello con la siguiente leyenda: "Exceptuado de la Ley del Impuesto del Timbre por la Ley de Cooperación de 2 de enero de 1942 (artº31)".

Entiende la entidad consultante, que "las facturas que se extienden corresponden a actos con terceras personas que tienden directamente a efectuar las operaciones de venta que son uno de los fines de las Cooperativas Industriales.

En mi circular 8/5 de 17 de octubre de 1959, señalé que las Cooperativas Industriales exentas no deberían sujetarse al Impuesto del Timbre para sus operaciones comerciales con terceros, siempre que se dieran las circunstancias que en el citado estudio se hacían constar. En la Información mensual de 15 de enero de 1961, en el índice legislativo, al comentar la legislación del Timbre, se hacía alusión al citado criterio.

En el dictamen, conteniendo orientaciones emitido por la Asesoría Jurídica de la Obra se dice que rige la excepción entre

otros casos : para "la documentación que exprese actos o contratos con terceras personas, que tiendan directamente al cumplimiento de los fines establecidos en la Ley de Cooperación para cada clase de entidades y en que la obligación del reintegro recaiga por precepto legal sobre dichas entidades".

Según la interpretación de la consultante las facturas quedarían incluidas en tales actos o contratos, con terceras personas, por recaer la obligación del reintegro sobre la Cooperativa y por tender estos actos al cumplimiento de los fines de la entidad.

b) Dictamen

Nos remitimos a nuestro Estudio de 17 Octubre de 1959, enviado como anexo a la C/8-59, del que les remitimos nuevamente copia adjunta, por si no lo conservasen. Advertirán que en él se establece una distinción:

-Notas, cartas o facturas en que se anuncie el envío o se acuse recibo de mercancías, siempre que se refieran a operaciones en que vendedor y comprador residan en población distinta, cobrandose el precio mediante cualquier procedimiento de giro, así como en los que, residiendo ambas partes en el mismo lugar, la operación sea análoga. A nuestro juicio NO hay que tributar porque la obligación del pago recae sobre la Cooperativa.

-Recibos de justificantes de Caja, notas, facturas, recibos de cantidad y toda clase de escritos producidos en el giro o tráfico de las empresas, en las que se justifique recibo de cantidad.- Aunque el criterio para defender la exención no es tan fuerte, puede mantenerse ante Hacienda, fundándose en las mismas consideraciones, aunque podría originarse una resolución contraria de la cuestión. En tanto, es aconsejable continuar sin tributar, esperando la reacción de la Hacienda.

Si se quisiera una plena seguridad sería preciso elevar la correspondiente consulta oficial.

Puede seguirse consignando un sello en las facturas en que se haga constar el fundamento de la exención.

## 2.- Impuesto sobre las rentas del capital.

### a) Planteamiento.

En el dictamen de la Asesoría jurídica de la Obra se dice: "Si se tiene en cuenta que las Cooperativas se definen en la Ley como sociedades sin espíritu de lucro; que están totalmente prohibidos los dividendos activos en las Sociedades Cooperativas, y que el retorno al asociado no se basa en la condición del socio, sino en las operaciones efectuadas y siempre en proporción a estas debemos deducir que más que exención es caso de no sujeción a esta clase de tributo."

La entidad consultante se encuentra ante una situación dudosa, ya que el pasado año efectuaron el ingreso correspondiente, por estimar que no es claro que una Cooperativa industrial actúe sin espíritu de lucro y por no aparecer esta exención ni ninguna referente a la antigua Tarifa II, en el Decreto de 9 de abril de 1.954.

### b) Dictamen.

La posición que mantiene la Asesoría jurídica, aunque es defendible, no aparece plenamente fundada, puesto que en las sociedades cooperativas existen aportaciones, bien en concepto de "Capital cedido" o de "Capital retenido", así como de aportaciones a título voluntario para el financiamiento de la entidad, percibiéndose por todas ellas un interés, al que resulta muy difícil negar la condición de renta del capital, que es precisamente lo que trata de gravar la antigua Tarifa II y actualmente el Impuesto sobre las Rentas del Capital.

La alegación de que la "ausencia de espíritu de lucro" sea suficiente para que a las aportaciones de capital a las Cooperativas de Producción no sean susceptibles de ser gravadas con el citado impuesto, es más que dudosa, máxime en los casos en que se utiliza como soporte financiero las aportaciones de capital comanditario, y otra fórmula parecida, en que las entidades reciban capital ajeno.

Tanto por lo que se refiere a los intereses del capital de los socios como el ajeno, la obligación de tributar por el impuesto que examinamos nos parece clara, porque

- se deducen previamente a la fijación de los beneficios netos o "retornos cooperativos" en nuestra terminología.

- no se diferencia sustancialmente de una inversión que pueda hacerse en una empresa capitalista, desde el punto de vista de percibir un determinado ingreso por el que se ha de tributar al Estado.
- no se perciben en relación con las operaciones con la entidad, como ocurre con las Cooperativas de Consumo.

Los "retornos cooperativos" tienen una conceptualización distinta de los intereses y podrían ser parangonados en alguna manera, con los dividendos activos en las sociedades anónimas; pero se puede argumentar en el sentido que lo hace la Asesoría jurídica, es decir, que no han de quedar sujetos al impuesto, porque no guardan una relación directa con la aportación de capital, sino que están ligados a la aportación de trabajo en las Cooperativas de Producción, no siéndoles de aplicación el Impuesto sobre las rentas del capital, porque no tienen tal carácter, tanto desde un punto de vista teórico como práctico, en la mayor parte de las entidades. Sin embargo, en el caso de la Cooperativa Ulgor, y otras que pudieran encontrarse en el mismo caso, puesto que tienen establecido que la distribución de los retornos se hace en función tanto de las aportaciones de capital como de trabajo, la cuestión ya no aparecería tan clara y podría ser objeto de discusión.

No obstante, hemos aconsejado a la citada entidad consultante, que en este año no efectúe el ingreso y quede a la espera de la reacción de la Hacienda, formulando recurso, si se produce un levantamiento de acta, o preveer la posible actuación de aquella elevando consulta a la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, para que resuelva la cuestión concreta, con lo que ya se podría disponer de un criterio concreto y solvente sobre este punto, tan poco claro y definido.

### 3.- Impuesto sobre el rendimiento del trabajo personal.

#### a) Planteamiento.

La duda se ha suscitado porque en el dictamen de la Asesoría jurídica de la Obra, a que se ha aludido, se dice: "El impuesto de referencia no le afecta a las Cooperativas Industriales, pero el nº 2º del artº 6º del Decreto de 9 de abril de 1954- considera como gasto de las Cooperativas de Producción el importe de la retribución de las prestaciones, o servicios personales de

los socios fijada por la legislación laboral correspondiente a su actividad, aumentadas en un cien por cien, aun cuando no figure dicho concepto. El exceso sobre dicha retribución será considerado en todo caso como beneficio por la Tarifa III y como dividendo por la Tarifa II, como consecuencia el exceso que no se reparte a los socios estará exento de la Tarifa III, y, si se distribuye a aquellos, tributarán por la Tarifa II, siendo por cuenta de ellos el pago del impuesto\*.

Las cuestiones que plantea la Cooperativa consultante, son las siguientes:

a) Si han de estar sujetas al importe por las Tarifas I II y III las retornos que se reparten a los socios, siempre que no rebasen el 200%.

b) Si habrían de tributar las asignaciones de retornos que rebasen el 200% de la base retributiva que quedan para el autofinanciamiento de la Cooperativa, incrementando la aportación personal de cada socio. ¿Ha de considerarse como un reparto? Al no entregarse al socio ¿estará excluido de la aplicación de la Tarifa?

c) ¿Ha de entenderse que lo que se paga al socio, por encima del 200% ha de tributar primero por Tarifa III y después por Tarifa II?

d) ¿Las asignaciones que excedan del 200% sería objeto de tributación por Tarifa I, por el exceso?

e) Si una Cooperativa incurriese en las situaciones de los apartados b), c) y d) ¿Habrá de entenderse que pierde su consideración de exención fiscal?

f) Por el hecho de haberse liquidado un ejercicio sin gozar de la condición de protegida a efectos fiscales. ¿no se podría recuperar la condición de tal si se corrigieran los defectos que hicieron perder el derecho?

b) Dictamen

Antes de entrar en el fondo de la cuestión conviene que hagamos una aclaración. A partir de la reforma tributaria establecida por la Ley de 26 de diciembre de 1957, ya no debe hablarse Tarifa I, II o III de Utilidades, ya que tales denominaciones han sido sustituidas por los nuevos Impuestos, existiendo la siguiente correlación:

**Tarifa =** Impuesto sobre el trabajo personal.- Grava las retribuciones que se obtengan en recompensa de trabajos o servicios personales.

**Tarifa II =** Impuesto sobre las rentas del capital.- Grava las participaciones de los socios como tales, en los beneficios de cualesquiera Compañías, sociedades, asociaciones o comunidades, con fin lucrativo.

Según la regla 2ª de la antigua Tarifa II "NO serán considerados como dividendos, a los efectos de imposición, los beneficios repetidos por las sociedades exentas de la obligación de contribuir en la tarifa 3ª, cuando la norma de distribución sea distinta de la participación de los cooperadores en el haber social".

Las Cooperativas con derecho a la exención según el nº 6º del artº 3º del Decreto de 9 de abril de 1954, no tributan por:

- El nº 2º A de la norma 1ª.- Se refiere a las participaciones de los socios, dividendos de las acciones y cualesquiera otros títulos que faculten para participar en tales beneficios.

**Tarifa III =** Impuesto sobre las rentas de sociedades y entidades jurídicas.-Grava los beneficios de todo tipo de sociedades, incluso las Cooperativas no exentas. Las Cooperativas en quienes concurren las condiciones exigidas para la exención, no tienen que tributar por este concepto, según el nº6º del artº3º del Decreto de 9 de abril de 1954.

Estas distinciones ya se aludieron en el "Estudio sobre regimen fiscal de las Cooperativas", enviado como anexo a la Circular C/ 10-59 de 20 de noviembre de 1959.

De acuerdo con lo señalado las preguntas, con las necesarias reservas fundadas en la imprecisión de las normas, podrían ser contestadas en los siguientes términos:

1ª.- ¿Estan sujetas a alguna tributación los retornos que se distribuyen a los socios, si no rebasan el cien por cien de las retribuciones señaladas en las Reglamentaciones de Trabajo para los trabajos de analoga categoría?

En las Cooperativas que disfruten de exención tributaria, en las condiciones legalmente establecidas, entendemos que las cantidades que se abonen a los socios tanto en concepto de anticipos, como de los retornos que se distribuyan a fin de ejercicio o se dejen en la entidad para su autofinanciación, abonándose en cuenta como aportación, deben tributar por el concepto de Ingreso puesto sobre el trabajo personal (antigua Tarifa I) puesto que tal exención no se menciona en el Decreto 9 de abril de 1954.

2ª.- ¿Ha de tributarse por los retornos que excedan del cien por cien de la retribución básica, cuando se dedican al autofinanciamiento de la entidad, incrementándose la aportación de los socios?

A mi juicio, en tal caso habría que interpretar lo que se quiso decir en el artº 3º del Decreto citado para considerar como causa de la pérdida de la exención se dice: "Cuando las retribuciones directamente satisfechas por su trabajo a los asociados...." Parece que se quiere aludir a las cantidades abonadas periódicamente equiparables al salario. En tal interpretación no habría que tributar por tales cantidades. Sin embargo, no creo que sea este el espíritu de la legislación, sino que se quiso que se perdiese la exención. Pero cabe mantener la posición contraria y esperar a que Hacienda se pronuncie.

3ª.- ¿Las asignaciones de retornos que excedan en más de un cien por cien de las retribuciones básicas han de tributar primero por Tarifa III y despues por Tarifa II?

Según la norma 2ª del artº 6º del ya citado Decreto "El exceso sobre dicha retribución será considerado en todo caso como beneficio por la Tarifa III y como dividendo por la Tarifa II".

Por tanto, en tal hipótesis habrá de aplicarse el actual "Impuesto sobre las rentas de sociedades entidades jurídicas", que opera sobre los beneficios, con cargo a la entidad, y a continuar aplicar el "Impuesto sobre las rentas del capital", que grava a las personas que las perciben:

4º.- ¿Lo que se abone al socio por encima del cien por cien de la retribución legal básica ha de tributar por Tarifal (Impuesto sobre el trabajo personal), por el exceso?

Creo que solo ha de aplicarse uno u otro impuesto. Si se sigue el criterio de aplicar el "Impuesto sobre el trabajo personal" ya no ha de aplicarse el "Impuesto sobre las rentas del capital."

5º.- ¿Pierde su condición de exenta una entidad cooperativa que haya de abonar los Impuestos sobre las rentas del capital y el Impuesto sobre sociedades?

Evidentemente sí.

6º.- ¿Puede recuperarse la condición de protegida a efectos fiscales, aunque se hubiese perdido en algún ejercicio?

No ofrece la menor duda. Se puede readquirir una situación legal, siempre que se den las condiciones legalmente exigidas.

Estimo que en el presente informe se analizan todas las cuestiones planteadas, pero pueden someterse a nueva consulta aquellos puntos que no se consideren suficientemente claros.

Madrid, 5 de mayo de 1961.

EL DEFERIDO ASESOR

  
Firma de la Plaza Ballesteros.

Ma grave avise: les peuples qui ne se modernisent, se quideront  
autres -

Le développement d'un problème est le plus rapide conté en el  
Médus de qui beaucoup d'aires subdésenvellées tiennent par excess  
de productions identitables -

de reconnaissance le apprends a la culture économique un caract  
est éliminé f. inopprudente - un simplifié idéal, un fortibolobob  
- el rôle q. d. peléps qui l'élèvent chovelle par quelques qm  
ou le évolution modernisation q. autonecivi u. quedes atm

¶ Pour hecer un développement industriel type Wandegates u. recréation  
chocment avec le d. n. p. posé, j. am. en le premier nivel  
de cette syst. u. recréation. L'air pour possible l'air - un  
rôle o. élève le une compétence nova.  
En le moyen en accident. L'air u. recréation pour meser.  
P. ex. "Die Welt".