

FUNDAMENTOS

para el establecimiento de
un régimen fiscal de
Cooperativas

FUNDAMENTOS PARA EL ESTABLECIMIENTO DE UN
REGIMEN FISCAL DE COOPERATIVAS

1 - INTRODUCCION

El presente trabajo está referido con carácter fundamental contemplando a las cooperativas de producción o industriales, aunque los principios generales informantes pueden ser también de aplicación en el ámbito de las cooperativas de consumo, agrícolas y pesqueras, salvadas las características propias de las mismas, que el Decreto de 9 abril de 1954 establece.

La necesidad de la reforma en este campo es ineludible si consideramos la profunda transformación que la realidad económica ha sufrido en estos últimos años, que hace quedar defasadas totalmente las normas positivas vigentes, que en su día se dictaron contemplando un panorama económico radicalmente distinto.

Regulado así, por el Decreto de 9 de abril de 1954, el Estatuto Fiscal de las Cooperativas, la reforma que en el aspecto fiscal supuso la aparición de la Ley General Tributaria de 22.12.63 y la de Reforma Tributaria de 11 junio 1964, hizo urgente en su día la adecuación de este estatuto fiscal a las nuevas normas, urgencia que se ha visto cada vez más agudizada.

Los principios fundamentales que inspiraron la reforma de nuestro sistema tributario se proponían realizar la adecuación de las normas legales a la cambiante realidad económico-social. Así, la Ley de Reforma del Sistema Tributario declaraba en su exposición de motivos:

"Vinculada íntimamente la imposición con la economía y sometida ésta, por principio, a una ríca dinámica, no es posible concebir un sistema de tributos que pueda realizar, permanentemente y sin modificación, una tarea tan delicada como la de distribuir equitativamente las cargas públicas. Esta es la causa de continuas adaptaciones y reajustes para acomodar sus criterios básicos a las circunstancias de cada momento".

Tales adaptaciones y reajustes se han hecho también imprescindibles en el ámbito cooperativo, como consecuencia del desarrollo experimentado por el cooperativismo industrial, (que había sido casi preterido del Decreto del año 1954, por no existir entonces realizaciones de altura en este sentido. Del mismo modo, las actuales condiciones empresariales hacen cada vez más arriesgada, costosa y difícil la presencia y permanencia de las industrias en el mercado, lo que dificulta extraordinariamente que las cooperativas abandonadas a sus propias fuerzas, puedan soportar las actuales condiciones económicas y en lo que abunde la necesidad de la adecuación de las normas legales a la realidad presente y previsible.)

2 - PRINCIPIO FUNDAMENTAL

La necesidad de la adecuación de las normas positivas a la evolución de la realidad económica, se había previsto legalmente, para el sector cooperativista, en el artículo 230, apdo. 6 de la Ley de Reforma Tributaria, en el que se declara que "por Decreto, a propuesta del Ministerio de Hacienda y previo informe de la Organización Sindical, se establecerá un nuevo Estatutos fiscal de las entidades cooperativas, acomodando su especial naturaleza a los preceptos de la presente Ley".

Para cumplir el mandato legal es necesario, previamente, concretar la naturaleza de la Cooperativa y anotar las sustanciales diferencias que la separan del resto de las empresas de distinto tipo, ya que, estimamos como principio fundamental jurídico-tributario, el que a situaciones diferentes se apliquen tratamientos distintos.

Del análisis de las diferencias que separan a las Cooperativas de las demás entidades, contempladas en el régimen fiscal general, deducimos las siguientes notas diferenciadoras:

- a) Las Cooperativas no tienen acceso al mercado de capitales y los socios que las integran tienen, por principio, exigida capacidad de financiación, por lo que se ven precisados a autofinanciarse con cargo a los resultados provenientes de su explotación.
- b) Realizan una función social a través de los F.O.S., que se nutren de los propios resultados, y que tienen el carácter de irrepartibles.
- c) El haber líquido resultante en el caso de disolución de la cooperativa tiene, necesariamente, que destinarse en beneficio de la comunidad en la que esté ubicada la cooperativa, o en los fines que prescriban los Estatutos. Esta característica puede considerarse como una exacción, o, mejor aún, una participación directa de la sociedad en sus resultados a modo de un impuesto "ex post".
- d) Las Cooperativas no tienen ánimo de lucro mercantil, lo que no quiere decir que no persigan un resultado económico, sino que eliminan el lucro derivado de la intermediación y de la especulación, ya que su capital no tiene carácter especulativo.

- e) La Cooperativa realiza una efectiva redistribución de la renta al distribuir sus excedentes en función de la participación laboral de cada uno de sus socios, cuyo número, en principio, es ilimitado.
- f) La estructura técnica de la Cooperativa es si milar a la de la empresa que contempla el régimen fiscal, por estar basada en unos mismos principios, tanto para la satisfacción de las necesidades del mercado, como para la realiza ción de unos procesos de fabricación determinados. Sin embargo, se diferencian sustancial mente en la forma de redistribución de sus ex cedentes.
- g) La Cooperativa realiza una labor educativa y de promoción de la persona humana, al hacer participar a sus socios en el desarrollo inte gro de la explotación, de acuerdo con el prin cipio democrático por el que se rige.
- h) La cooperativa viene a aplicar prácticamente, en el seno de la empresa, el principio de igualdad de oportunidades, a través de la rea lización de los postulados siguientes:

- participación de todos en la propiedad,
- participación de todos en la gestión,
- participación de todos en los resultados.

Estas particularidades exigen, en aplicación de la equidad y función social del impuesto, un tratamiento diferenciado, que no supone una excepción para las cooperativas, sino que es sim plemente la aplicación de la política general socio-económica, en un determinado sector, del mismo modo que existe en otros sectores, como los que favorecen las concentraciones de empresas, la construcción de viviendas, los polos de

desarrollo, acciones concertadas, etc., por tratarse de iniciativas de interés prevalente y que, como tales, son acreedoras a un tratamiento específico.

3 - PRINCIPIOS INFORMANTES

De la existencia de estas notas diferenciadoras se origina la necesidad de un tratamiento fiscal distinto y diferenciado para las sociedades cooperativas, que ha de basarse en la aplicación de los principios generales del orden tributario, dictados por la Ley General Tributaria de 28.12.63, que en sus artículos 3º y 4º establece:

"la ordenación de los tributos ha de basarse en
 "la capacidad económica de las personas llamadas
 "a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria" y
 "los tributos además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional".

Estas normas generales llevadas al campo del cooperativismo y de su tratamiento fiscal, pueden concretarse en determinados principios que informen la regulación de su especial estatuto fiscal. Tales principios, de carácter no exhaustivo, serían:

- a) La actividad económica de que se trate, realizada en forma cooperativa, no debe merecer peor trato fiscal que si se realizara individualmente por cada uno de los asociados.

- b) Las Cooperativas obtendrán los beneficios fiscales que se concedan, con carácter general, a las concentraciones y uniones de empresas.
- c) El retorno cooperativo, siempre que sea proporcionado a la actividad de los socios con su cooperativa, no expresa por sí sólo beneficio.
- d) Los intereses que devenguen el capital de las cooperativas deben tener la consideración de gasto fiscal para la entidad, ya que el capital de las mismas no es especulativo.
- e) Las revalorizaciones de activos y pasivos, realizadas de acuerdo con los índices oficiales de evolución del poder adquisitivo de la moneda, no serán objeto de gravamen, teniendo en cuenta la irrepartibilidad del haber líquido y la imposibilidad de corregir las depreciaciones por la aplicación de otros factores externos.
- f) Asimismo, estarán exentos de gravamen las cantidades que se destinen a Fondos de Obras Sociales y Fondos de Reserva, por su carácter de irrepartibles a título individual y por estar destinadas a fines comunitarios.

La necesidad de un tratamiento especial para las cooperativas viene avalada por el sentido social del impuesto que ha de procurar, de modo permanente, que los ingresos públicos se pongan al servicio de los objetivos del crecimiento económico y de la justicia social. Asimismo, la actuación de la cooperativa que por principio estimula la formación del ahorro, el crecimiento y mejora de las inversiones, la promoción de puestos de trabajo -con la irradiación de su acción en el ámbito económico y social circundante- y la

formación integral de sus miembros, coadyuva con la política económica y sirve a los propósitos de la misma.

Si se pretende transformar determinadas instituciones mediante la concesión de incentivos fiscales, las cooperativas deben gozar de estos mismos incentivos en razón de los argumentos apuntados.

mayo de 1968