

## ESTUDIO SOBRE

### " EL REGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS "

#### 1.- Fundamentos doctrinales

1.2- Ante todo procede hacer una leve referencia a la fundamentación doctrinal que podríamos considerar aceptable, para que exista un régimen fiscal especial para las cooperativas. Ha de estimarse defendible, desde un punto de vista social, y aún económico, la existencia de tal régimen ya que, enfrentados con la cooperación como un sistema económico-social, que implica una fórmula nueva y progresiva, que vá a abrir un nuevo cauce a las realizaciones con una perspectiva más amplia, y, desde luego, superadora de capitalismo es, aceptable y defendible el que exista un régimen "sui géneris" para el cooperativismo, en el aspecto fiscal.

1.3- El Estado adopta una posición reguladora más estricta, que otras formas sociales, respecto a las cooperativas y entonces, en contrapartida de esta actitud que adopta, también es lógico que, otorgue un estatuto especial al cooperativismo en materia fiscal.

Sin embargo, esto no querría decir nada en cuanto a la existencia de unas exenciones fiscales, problema de distinto tipo. Es decir, una cosa es que se acepte la existencia de un régimen "sui géneris" especial, que adecue la necesidad de la exención fiscal también para las cooperativas, y le dé una conformación especial, adaptándose a sus especiales características y otra que existan exenciones. Por ejemplo, fijemonos concretamente en materia de beneficios. Como aquí se dá la ausencia de espíritu de lucro y la existencia de los retornos cooperativos, deberían darse una formulación especial a un sistema de impuestos sobre los ingresos. Pero el otro aspecto de la exención propiamente dicha, es decir, que la Hacienda adopte ya una posición protectora de las cooperativas, puede ser una actitud y una posición que sea objeto de contradicción, es decir, en la cual no exista una unanimidad, aún desde un punto de vista doctrinal.

1.4- Pues bien, en este aspecto posición del que suscriba-consiste en defender el establecimiento, o el mantenimiento,.-

del sistema de protección, con carácter temporal. Es decir, algo así como ocurre con la posición que, en materia fiscal, adopta el Estado respecto a las viviendas protegidas, en las que las exenciones fiscales duran, por ejemplo, veinte años. Analogamente se podría establecer también para las cooperativas, en su período de nacimiento y de desarrollo, el que la protección tuviese un carácter más amplio y absoluto, en tanto que, poco a poco, a medida que la cooperativa se fuese consolidando y fuese adquiriendo un grado de fundamentación, y de solidez económica, se iría progresivamente reduciendo, hasta desaparecer la protección en este sentido de exención o de reducción, y asimilarse (con su régimen especial en todo caso) a las empresas del mismo ramo, de la misma especialidad. Me parece esta posición más honrada, más cooperativa. Pidiendo constantemente protección, no creo que se adapte una posición muy sana, desde un punto de vista social, pensando en estructuras sólidas a largo plazo.

## 2.- Precedentes legislativos

2.1- Con esta breve alusión a la cuestión de principio y de orientación, conviene adentrarse en lo que constituye el régimen fiscal vigente. El precedente que en esta materia existe es concretamente, la Ley de Sindicatos Agrícolas de 1.906, en la que ya se establecieron protecciones y exenciones de este carácter, aplicables, en aquel entonces, a los llamados Sindicatos Agrícolas que eran, prácticamente, cooperativas.

2.2- En la Ley de 1.931, se mantuvieron estas exenciones e, incluso, se ampliaron, y por ello la legislación del nuevo Estado, a partir de la Ley del 42, vino aplicando este régimen de exenciones. No obstante, al existir determinadas dudas y discusiones en torno, a cual debía de ser, en algunos casos, el régimen fiscal surgió, por una Orden de 27 de Enero de 1.948, la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, radicada en el Ministerio de Hacienda, y con representación, del movimiento cooperativo.

## 3.- Legislación vigente

3.1- Como consecuencia de la labor desarrollada en el seno de la misma, se dictó un Decreto, el de 9 de abril de 1.954 que es lo que constituye la disposición básica, en esta materia, aún en estos momentos.

3.º ¿Cuál es el nervio, diríamos, la idea central que preside esta disposición? Las normas de este Decreto, se fundan en una clasificación de las cooperativas en dos grandes grupos: las no protegidas, y las protegidas. Las no protegidas, por exclusión, son las que no tienen este carácter, según la disposición

#### 4.º Cooperativas protegidas: análisis de las normas.

4.1.º ¿Cuál es entonces el que tienen carácter de protegidas? En primer lugar, en cuanto a las Cooperativas del Campo, tienen este carácter aquellas cuyos miembros tienen una media de litro de leche imponible no superior a las treinta mil pesetas. También aquellas que se dediquen a transformaciones consentidas de comercialización de la leche, o las del vino.

4.2.º Por lo que se refiere a las Cooperativas del Mar, en primer lugar la circunstancia, de que estén constituidas por armadores de bajura, que exploten sus unidades económicas, -barcas de pesca-, bien solos bien en régimen familiar, por el sistema de pesca "a la parte". Este sistema es muy utilizado en la industria pesquera, que consiste en establecer una participación, más que en los beneficios en la captura de la pesca, por parte del personal y atribuyendo una parte a lo que llaman "monte mayor", es decir, a lo que queda para el propietario del barco. También se incluyen estas Cooperativas del Mar, cuando están constituidas por "gentes de mar", es decir, que son trabajadores por cuenta ajena, pero, en cambio, no comprende a la conservación o industrialización del pescado.

Con respecto a las Cooperativas de Producción obrera, en la legislación, concretamente, que ha de tratarse de cooperativas constituidas por "obreros". Este es un término que se utiliza muy insistentemente, en su legislación específica, por Hacienda. El término obrero lo usa en un sentido "trabajo manual", y de realizarse el trabajo personal en la misma. No obstante se admite, el que pueda existir un 7% de personal extraño a la Cooperativa, es decir, que sea personal contratado y, que la proporción entre el personal que realiza trabajo manual y el que trabaja en funciones directivas o administrativas, no supere, es decir este último directivo-administrativo, el 10% de lo que implique el trabajo manual directo. Además, hay otra exigencia importante para que las Cooperativas de Producción obrera puedan considerarse protegidas fiscalmente, y es que las percepciones que reciban directamente los obreros coope



a los actos de constitución y modificación de la entidad, o los actos o contratos para el cumplimiento de los fines sociales, directamente relacionados con la entidad o con sus miembros. Por tanto, están exentas todas las actas, todos los libros de actas, los actos de constitución o de modificación, o los actos de administración, por ejemplo de inmuebles, en favor de la cooperativa. Pero, en cambio no están comprendidas otras operaciones que se realicen con terceros, porque entonces imaginemos la venta de un inmueble propiedad de la Cooperativa a un tercero, sobre quién recaer la obligación del pago del impuesto de sobre el comprador, y, por tanto, la exención no afectaría al vendedor. Se trata de un beneficio que recae sobre la entidad, y no sobre el tercero que pudiera contratar.

#### Impuesto del Timbre

También aquí se establece que los actos referentes a la constitución, modificación y disolución, están exentos del impuesto. Los libros de Contabilidad y de Actas, (o sea toda la documentación interior que empleen las cooperativas) así como las que se produzcan como consecuencia de sus relaciones con los asociados, o con otras Cooperativas también exentas, o con las Uniones Nacionales y Territoriales

En cuanto a la documentación que exprese actos o contratos con terceras personas, aunque tiendan directamente al cumplimiento de los fines establecidos en la Ley de Cooperación y, en las que la obligación de reintegro recaigan por precepto de la Ley, sobre dichas entidades, también podrán quedar incluidos en la exención.

Aquí se plantean algunos problemas de interpretación; porque ¿que ha de entenderse por actos o contratos con terceras personas? Además fijémonos en la citada exigencia de que tiendan directamente al cumplimiento de los fines de cada cooperativa. Y en tercer problema se exige que la obligación de reintegro recaiga, por precepto legal, sobre distintas entidades. Esto nos plantea una cantidad de problemas bastante complejos. Si nos acordamos a la Ley del Timbre de Junio de 1.956, vemos que en ella se establece que los actos y contratos, en cuyo favor se haya reconocido, o se reconozca, la exención por leyes especiales, mientras estas estén en vigor, en tanto se cumplan los requisitos en ellas exigidos, en esta hipótesis debemos entender que está en vigor el Decreto que antes hemos citado, es decir, el Decreto básico del Régimen fiscal cooperativo. En tal caso encontramos en el esa exigencia, de que se refieren los actos al cumplimiento de los fines, pero no a los de su giro comercial, o a sus actividades empresariales. Otro criterio importante que se observa es que, cuando la obligación legal de reintegro corresponde a la Cooperativa, puede quedar incluida dentro de la exención, pero, cuando la obligación del abono del reintegro







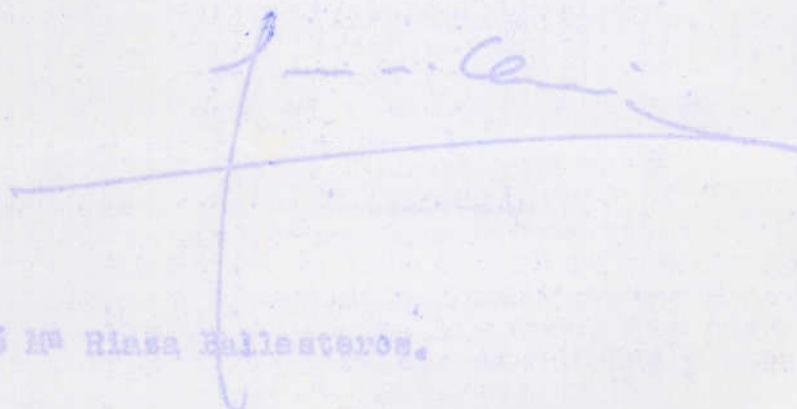
5.8.-

Final

En la exposición precedente se ha procurado plantear la problemática de esta compleja materia, pero no se puede considerar agotada, por lo que las dudas que puedan suscitarse pueden plantearse para ser estudiadas y resueltas, en lo posible.

Madrid, 10 de Mayo de 1.962

EL ASESOR



Fdo: José M<sup>a</sup> Riasa Ballesteros.

Nota.-En el caso de considerarse conveniente consultar sobre alguno de los puntos tratados en este Estudio, se ruega se indique el número que sirve de referencia al párrafo aludido.