

**UNIVERSIDAD DE GRANADA
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

TESIS DOCTORAL

**RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS EN
EL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

AUTOR : MIGUEL CRESPO MIEGIMOLLE

**DIRECTOR : JOSÉ ANTONIO SÁNCHEZ GALIANA
CATEDRÁTICO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LA
UNIVERSIDAD DE GRANADA**

GRANADA, DICIEMBRE DE 1.996.

ÍNDICE.

ÍNDICE.	3
INTRODUCCIÓN :OBJETO Y JUSTIFICACIÓN.	11
CAPÍTULO PRIMERO:EL REGIMEN JURIDICO GENERAL DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.	19
I. CONCEPTO, DEFINICIONES LEGALES Y CARACTERISTICAS.	21
II. CLASIFICACION GENERAL.	42
A. POR EL GRADO DE INTEGRACIÓN EMPRESARIAL Y POR EL OBJETO.	42
B. CLASIFICACIÓN A EFECTOS FISCALES.	47
III. REGIMEN JURIDICO.	49
A. LEGISLACIÓN ESPAÑOLA Y NORMATIVA COMUNITARIA.	49
B. ANTECEDENTES Y CAUSAS DE LA REFORMA DE LA LEY GENERAL.	56
C. CAPITAL SOCIAL Y APORTACIONES.	59
D. PERSONALIDAD JURÍDICA.	63
E. SOCIOS Y ASOCIADOS.	64
F. EJERCICIO ECONÓMICO Y DOMICILIO.	69
G. CONTENIDO MÍNIMO DE LOS ESTATUTOS.	70
H. OPERACIONES CON TERCEROS.	71
I. CLASES DE COOPERATIVAS.	73
1. Cooperativas de Enseñanza.	73
2. Cooperativas de Viviendas.	73
3. Cooperativas de Servicios.	77
4. Cooperativas de Transportistas.	79
5. Cooperativas de Seguros.	80
6. Cooperativas Sanitarias.	82
7. Cooperativas Educativas.	82
8. Cooperativas de Trabajo Asociado.	86
9. Cooperativas Agrarias.	89
10. Cooperativas de Explotación Comunitaria de la tierra.	91
11. Cooperativas del Mar.	98
12. Cooperativas de Consumidores y Usuarios.	99
13. Cooperativas de Crédito.	102
14. Cooperativas de segundo y ulterior grado.	108
15. Otras Formas de Colaboración Económica.	110
J. CLASES DE COOPERATIVAS EN LAS LEYES AUTONÓMICAS.	110
1. Ley Vasca.	110
2. Ley Foral de Cooperativas de Navarra.	112
3. Ley Catalana.	113
4. Ley Andaluza.	114
5. Ley Valenciana.	116
K. UNIONES, FEDERACIONES Y CONFEDERACIONES DE COOPERATIVAS. LAS EXPLOTACIONES ASOCIATIVAS.	118
L. FUSIÓN, ESCISIÓN, DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE LAS COOPERATIVAS.	122
M. TRANSFORMACIÓN EN SOCIEDADES COOPERATIVAS.	129
N. LA ADMINISTRACIÓN PUBLICA Y LAS COOPERATIVAS.	131
1. Principio General y Acción Administrativa.	131
2. Instituto Nacional de Fomento de la Economía Social.	133
3. Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas.	133
IV. DETERMINACION DEL RESULTADO ECONOMICO Y CONTABILIDAD DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.	136

A. INGRESOS Y GASTOS. RESULTADO ECONÓMICO.	136
B. MECÁNICA DEL CALCULO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.	148
C. LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES.	152
D. APLICACIÓN DE LOS EXCEDENTES.	154
E. IMPUTACIÓN DE LAS PÉRDIDAS.	163
F. DOTACIONES A FONDOS.	165
G. FONDO DE RESERVA OBLIGATORIO.	167
H. FONDO DE EDUCACIÓN Y PROMOCIÓN.	169
I. DOTACIÓN MÍNIMA LEGAL A LOS FONDOS COOPERATIVOS Y EL IMPUESTO DE SOCIEDADES.	180
J. LAS COOPERATIVAS Y LA CONTABILIDAD.	183
1. Cuentas Anuales.	183
2. Contabilidad y Libros contables.	186
3. La Auditoria de Cuentas.	189
K. ACTUALIZACIÓN DE LAS APORTACIONES SOCIALES.	190
CAPÍTULO SEGUNDO :LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS Y EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO.	193
I. LEGISLACIÓN APLICABLE.	195
A. LEY DE RÉGIMEN FISCAL. ANTECEDENTES, CAUSAS DE LA REFORMA Y PRINCIPIOS EN LOS QUE SE BASA.	196
B. TIPOS DE NORMAS EN LA LEY DE RÉGIMEN FISCAL.	203
II. CLASES DE COOPERATIVAS.	205
A. COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS EN LA LEY DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS.	210
1. Cooperativas de Trabajo Asociado.	210
2. Cooperativas Agrarias.	214
3. Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.	217
4. Cooperativas del Mar.	219
5. Cooperativas de Consumidores y Usuarios.	221
B. COOPERATIVAS NO PROTEGIDAS EN LA LEY DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS.	223
C. COOPERATIVAS DE CRÉDITO.	232
D. COOPERATIVAS DE SEGUNDO Y ULTERIOR GRADO.	236
E. UNIONES FEDERACIONES Y CONFEDERACIONES.	238
III. BENEFICIOS FISCALES APLICABLES A LAS COOPERATIVAS.	240
A. NECESIDAD DE UN RÉGIMEN FISCAL PARA LAS COOPERATIVAS.	240
B. OTROS BENEFICIOS FISCALES.	243
1. La imposición indirecta y las cooperativas.	243
2. Las Cooperativas y los tributos locales.	246
CAPÍTULO TERCERO : LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS EN LA NORMATIVA REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.	249
I. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y LAS COOPERATIVAS.	251
II. ESQUEMAS GENERALES DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO.	253
III. CARACTERÍSTICAS Y ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	257
IV. CONCEPTO DE HECHO IMPONIBLE Y SUJETO PASIVO.	260
V. DOMICILIO FISCAL COOPERATIVO.	267

VI. RÉGIMEN FISCAL DE LAS UNIONES, FEDERACIONES Y CONFEDERACIONES DE COOPERATIVAS.	270
VII. REGLAS DE VALORACIÓN.	275
A. VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO COOPERATIVO.	277
B. REGLAS ESPECIALES EN LOS SUPUESTOS DE TRANSMISIONES LUCRATIVAS Y OPERACIONES SOCIETARIAS COOPERATIVAS.	280
C. VALORACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES.	285
D. VALORES NEGOCIABLES.	286
E. CRÉDITOS NO COMERCIALES.	288
F. DEUDAS NO COMERCIALES.	289
G. OPERACIONES VINCULADAS.	290
H. CANTIDADES SUJETAS A RETENCIÓN.	302
I. EFECTOS DE LA SUSTITUCIÓN DEL VALOR CONTABLE POR EL VALOR NORMAL DE MERCADO.	303
J. DIFERENCIAS DE CAMBIO EN MONEDA EXTRANJERA (NORMA GENERAL).	304
K. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.	306
VIII. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS.	307
IX. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.	315
X. DIFERENCIAS ENTRE LA NORMATIVA CONTABLE Y LA FISCAL.	318
XI. EXISTENCIAS E INGRESOS.	323
XII. GASTOS.	340
XIII. RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS.	393
XIV. RESULTADOS COOPERATIVOS.	400
XV. IMPUTACIÓN DE GASTOS A RESULTADOS COOPERATIVOS O EXTRACOOPERATIVOS.	403
XVI. OTROS GASTOS DEDUCIBLES DE LOS RESULTADOS COOPERATIVOS Y EXTRACOOPERATIVOS.	405
A. FONDO DE EDUCACIÓN Y PROMOCIÓN.	405
B. OTROS GASTOS.	407
XVII. BASE LIQUIDABLE.	409
XVIII. REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS.	412
XIX. TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA ÍNTEGRA.	415
XX. DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.	419
A. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA DE DIVIDENDOS Y DE PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS.	419
B. DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.	425
1. Deducción para evitar la doble imposición internacional: Impuesto soportado por la cooperativa.	426
2. Deducción para evitar la doble imposición internacional: Dividendos y participaciones en beneficios.	428
3. Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: Dividendos y plusvalías de fuente extranjera.	430
XXI. BONIFICACIONES.	434
A. BONIFICACIÓN POR RENTAS OBTENIDAS EN CEUTA Y MELILLA.	434
B. BONIFICACIÓN POR ACTIVIDADES EXPORTADORAS.	435
C. BONIFICACIÓN PARA LAS COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS.	437
D. OTRAS BONIFICACIONES.	439
XXII. DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES.	443

A. DEDUCCIÓN POR LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO.	444
B. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE EXPORTACIÓN.	447
C. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN BIENES DE INTERÉS CULTURAL, PRODUCCIONES CINEMATOGRAFICAS Y EDICIÓN DE LIBROS.	449
D. DEDUCCIÓN POR GASTOS DE FORMACIÓN PROFESIONAL.	450
XXIII. OTRAS DEDUCCIONES.	451
A. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN ELEMENTOS NUEVOS DEL INMOVILIZADO MATERIAL.	451
B. DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO.	454
XXIV. DEDUCCIÓN DE LAS RETENCIONES, INGRESOS A CUENTA Y PAGOS FRACCIONADOS.	456
XXV. LA TRIBUTACIÓN COOPERATIVA EN RELACIÓN CON LA IMPOSICIÓN DIRECTA DE LOS SOCIOS Y ASOCIADOS.	461
XXVI. REGÍMENES ESPECIALES.	465
A. GRUPOS DE COOPERATIVAS.	465
B. TRANSPARENCIA FISCAL.	471
C. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS FUSIONES Y ESCISIONES.	481
D. AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO ESPAÑOLAS, EUROPEAS Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS.	486
E. RÉGIMEN FISCAL DE LA MINERÍA.	492
F. RÉGIMEN FISCAL DE LA INVESTIGACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS .	494
G. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL.	496
H. INCENTIVOS FISCALES PARA LAS COOPERATIVAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.	498
I. RÉGIMEN FISCAL DE CANARIAS.	506
XXVII. PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO.	513
XXVIII. OBLIGACIONES FORMALES Y PROCEDIMIENTO.	515
A. EL ÍNDICE DE ENTIDADES.	515
B. OBLIGACIONES CONTABLES.	518
C. DECLARACIÓN, AUTOLIQUIDACIÓN Y LIQUIDACIÓN PROVISIONAL.	519
XXIX. RETENCIONES.	525
XXX. CONSIDERACIÓN FISCAL DE LOS RETORNOS COOPERATIVOS.	530
XXXI. HABILITACION NORMATIVA Y ORDEN JURISDICCIONAL.	532
XXXII. ACTUALIZACIÓN DE BALANCES.	534
CONCLUSIONES.	539
LEGISLACIÓN.	569
JURISPRUDENCIA.	581
I. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.	583
II. TRIBUNAL SUPREMO.	584
III. AUDIENCIA NACIONAL.	586
IV. AUDIENCIAS TERRITORIALES Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.	588
RESOLUCIONES DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS.	589
DOCTRINA ADMINISTRATIVA.	593

I. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL.	595
II. RESOLUCIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.	596
III. CONSULTAS A LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE).	601
BIBLIOGRAFÍA.	603



INTRODUCCIÓN :OBJETO Y JUSTIFICACIÓN.



La sociedad cooperativa ha sido siempre objeto de un especial tratamiento por parte del legislador fiscal. Ello es debido a sus especiales características, centradas mas en su vertiente de asociación de personas con intereses socio - económicos comunes que en la puramente empresarial.

La realización de este trabajo responde a que con la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, se ha producido una auténtica revolución en la tributación de las entidades jurídicas, y por ende de las cooperativas.

En primer lugar, dentro del capítulo de régimen jurídico general de estas sociedades, vamos a estudiar los diferentes conceptos y definiciones legales, para intentar encontrar una de ellas que nos permita realizar un estudio ordenado de esta materia. También vamos a analizar, de forma somera, cuales son las características de estas entidades, diferenciándolas por último, con una serie de entidades con las que poseen alguna similitud.

Las hemos clasificado por el grado de integración empresarial en primer y segundo, tercero y ulterior grado; por el objeto, según las ordena la Ley General de Cooperativas y las distintas leyes autonómicas ; y también en relación a sus efectos fiscales.

Analizaremos la legislación estatal y la autonómica, sus antecedentes, y las diferentes figuras reguladas en ellas, fundamentalmente las diferentes clases de cooperativas, centrándonos en la Ley General, que nos servirá de guía en toda la exposición, señalando las diferencias autonómicas en cada ocasión donde se produzca una divergencia normativa.

Uno de los aspectos más importantes de los que se ocupan las normas cooperativas es el del régimen económico, regulando no solamente la determinación de los resultados sino también la aplicación de los mismos, las aportaciones al capital e incluso limitaciones a algunas de las retribuciones en las operaciones con los socios. Estudiaremos las diferentes clases de ingresos y gastos, y el cálculo del excedente neto contable, tanto cooperativo como extracooperativo. También nos detendremos en investigar los posibles excedentes y la manera en que se producen las dotaciones a los distintos fondos que ya sea obligatoria como voluntariamente realizan estas sociedades, así como lo relacionado a la contabilidad cooperativa.

Con especial atención, analizaremos la aplicación del ordenamiento tributario a las sociedades cooperativas, tanto en relación a la legislación aplicable (centrándonos en la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas), como en las distintas clases de cooperativas, tanto en la legislación estatal como en la autonómica. Terminaremos este capítulo, haciendo alusión a todos los beneficios fiscales, a excepción de los establecidos en la legislación del Impuesto sobre Sociedades, que afectan a estas sociedades.

Es en el capítulo relativo a las sociedades cooperativas en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, donde hemos centrado fundamentalmente nuestro estudio. Aunque con la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades no ha cambiado sustancialmente el esquema liquidatorio general del Impuesto, sí ha variado el concepto a partir del cual hemos de partir para proceder a la mencionada liquidación. Hay que recordar, a este respecto que la determinación de la deuda tributaria en el Impuesto sobre Sociedades de las Cooperativas, sigue un régimen diferente, instituido en la Ley 20/1.990, de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Se ha intentado por parte del legislador acercar la legislación fiscal a la contable, señalando un

principio general : cuando la Ley del Impuesto sobre Sociedades no regule específicamente una materia, habrá que acudir, para la determinación de la base imponible, a la normativa contable, fundamentalmente al Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad.

Con relación al hecho imponible hay que señalar que se abandona la antigua distinción de rentas, convirtiendo al Impuesto en uno verdaderamente sintético. Esto es así en el régimen general pero no en relación a las Cooperativas, donde al no haberse modificado la Ley de Régimen Fiscal, veremos como siguen existiendo los incrementos de patrimonio, que van a configurar parte de los rendimientos extracooperativos.

En relación al domicilio fiscal cooperativo, se aplican, sin ninguna particularidad las normas generales para todos los sujetos pasivos. No trataremos en esta Tesis, la posibilidad de que una cooperativa no residente obtuviese rentas en territorio español. Si se aplica la normativa especial para estos sujetos pasivos, no se produce ninguna especialidad digna de mención.

Un tema muy interesante, que estudiaremos, dada su importancia tras la publicación de la nueva Ley, son las reglas de valoración y la imputación temporal de ingresos y gastos, reguladas tanto en el Código de Comercio, en el Plan General de Contabilidad, en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la Ley General de Cooperativas y en la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Señalaremos las peculiaridades más importantes aplicables a este tipo de sociedades, y en particular dentro de las Operaciones Vinculadas, la valoración de las operaciones cooperativizadas.

Sistematizaremos todas las posibles diferencias entre la normativa contable y fiscal, analizando detalladamente la valoración de las existencias de mercaderías tras la nueva Ley, los ingresos y los gastos fiscales,

centrándonos en la libertad de amortización aplicable con algunos requisitos a las cooperativas.

Dentro de el esquema de liquidación especial de estas entidades, hay que desagregar el resultado contable en resultado cooperativo y extracooperativo, imputando a los rendimientos de cada una de las clases sus gastos específicos y dentro de ellos, para obtener la base liquidable, analizaremos más profundamente el carácter deducible de las dotaciones al Fondo de Educación y Promoción, al Fondo de Reserva Obligatorio y a los intereses pagados a los socios por sus aportaciones al capital cooperativo.

La Reinversión de Beneficios Extraordinarios, como novedad de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, la aplicación de tipos específicos tanto a las Cooperativas de Crédito como al resto de Cooperativas en relación a sus resultados cooperativos y las deducciones y bonificaciones, haciendo especial mención a la bonificación establecida para las cooperativas especialmente protegidas y las deducciones, constituirán un importante apartado de nuestro trabajo.

Dedicaremos una sección a estudiar la tributación cooperativa de socios y asociados, sin profundizar ya que creemos, este no es el objeto de nuestra Tesis.

Importancia fundamental le daremos al análisis de la aplicación de los distintos regímenes especiales regulados tanto en la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades, como en otras normas, a las cooperativas. No hay que olvidar que éstas, en relación a su imposición directa, están reguladas por una Ley especial. Creemos en la posibilidad de la aplicación del régimen de transparencia fiscal a las cooperativas. También determinaremos cual es el concepto de Grupo Cooperativo, modificado con la nueva Ley del Impuesto. Otro régimen especial de capital importancia para estas entidades, es el de

incentivos fiscales para las cooperativas de reducida dimensión. Dada la novedad que supone este último régimen y la similitud de algunas de las figuras que regula, con otras preexistentes, intentaremos aplicarlas siguiendo los principios señalados en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por último, finalizaremos esta Tesis, dejando aparte el capítulo específico de las conclusiones, con el estudio de las obligaciones formales que afectan a las cooperativas, fundamentalmente en materia de contabilidad y de retenciones, y el tema de la actualización de balances, tema de gran actualidad y que ha supuesto la primera gran modificación, junto a la establecida para la deducción por doble imposición internacional, de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Como resumen, podemos resaltar que los objetivos que pretendemos obtener con nuestra Tesis han sido determinar en primer lugar, determinar cual es el marco jurídico, tanto sustancial como en relación a su tributación, aplicable a las Cooperativas en nuestro país ; y en segundo lugar como debe de aplicarse concretamente el nuevo Impuesto sobre Sociedades a las Cooperativas.



**CAPÍTULO PRIMERO: EL RÉGIMEN JURÍDICO GENERAL DE LAS
SOCIEDADES COOPERATIVAS.**

I. CONCEPTO, DEFINICIONES LEGALES Y CARACTERÍSTICAS.

La sociedad cooperativa está concebida como una entidad asociativa que interviene en el proceso productivo, pero cuya base organizativa gira en torno al control social y no al control capitalista que es el eje central de las sociedades mercantiles ¹.

Independientemente del éxito económico de la Sociedad Cooperativa como forma social de gestión de una cooperativa, está el hecho innegable de que se trata de una forma social cuyos planteamientos institucionales responden a una misión netamente acapitalista, y este hecho puede ser extraordinariamente interesante, tanto frente a los problemas que en el momento actual tiene planteados la reforma de la cooperativa, como frente a aquellos otros propios de una política de desarrollo social y económico. Además resalta la situación de preeminencia en que se encuentra el hombre en relación con el capital en este tipo de sociedades. La cooperativa constituye un instrumento de singular significación en los esfuerzos de armonización de los distintos intereses concurrentes en la actividad económica: el de la cooperativa en sí, de los consumidores, el del trabajo y el del capital ².

Aunque las leyes no suelen ofrecer definiciones, existe una constante histórica en nuestras leyes especiales de Cooperativas, de establecer en su articulado la definición y los caracteres de las mismas ³.

¹ Díaz Yanez y otros : «Guía del Impuesto sobre Sociedades», Ciss 1.996, página 1.003.

² LUIS ESTEBAN, J. M. de. : «Presente y futuro de la fiscalidad de las Cooperativas», Revista Hacienda Pública Española, nº.93, 1.985.

³ Y como ejemplo, el artículo 1 de la Ley de 9 de septiembre de 1931; el artículo 1 de la de 2 de enero de 1942 y los artículos 1 y 2 de la de 19 de diciembre de 1.974. Vid. al respecto a SANZ ESCORIHUELA, M. C. : « Las definiciones legales de las Cooperativas en la legislación española vigente ». Universidad de Oviedo. Derecho agrario autonómico. Oviedo 1.991.

Las razones de hacerlo así tal vez sean de orden académico y pedagógico para dar una idea inicial de la institución que se regula, y de orden práctico y jurídico para facilitar la interpretación del articulado y contenido de la ley, dada la novedad o corta experiencia histórica de la institución cooperativa ⁴.

En el ordenamiento jurídico español nos encontramos con varias definiciones legales de las Cooperativas, que podrían sintetizarse en las siguientes :

Las Cooperativas son sociedades que, con capital variable y estructura y gestión democráticas, asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, a personas que tienen intereses o necesidades socioeconómicas comunes, para cuya satisfacción y al servicio de la comunidad desarrollan actividades empresariales, imputándose los resultados económicos a los socios, una vez atendidos los fondos comunitarios, en función de la actividad cooperativizada que realizan, en lo que se llama Retorno Cooperativo, y nunca en función de la participación al capital social ⁵.

En la Ley de Cooperativas del País Vasco, se definen como aquellas sociedades que desarrollan una cooperativa que tiene por objeto prioritario la promoción de las actividades económicas y sociales de sus miembros y la satisfacción de sus necesidades con la participación activa de los mismos, observando los principios del cooperativismo ⁶ y atendiendo a la comunidad de su entorno. También señala que deberá ajustar su estructura y funcionamiento a los principios cooperativos, que serán aplicados en el marco de su ley específica. Dentro de ésta actuará con plena autonomía e

⁴Cfr. SANZ JARQUE, J. J. : «Sociedades Cooperativas. Teoría General y Régimen. El nuevo Derecho Cooperativo», Comares. Granada 1.994, página 41.

⁵Artículo 1.1 de la Ley General de Cooperativas de 2 de abril de 1.987. Analizado por PAZ CANALEJO, N. : «Artículo 1», en Comentarios al Código de Comercio y Legislación mercantil especial. Ley General de Cooperativas, XX-1º, EDERSA, Madrid, 1.989, páginas 1 a 50.

⁶ Vid., entre otros a DUQUE, J. F. : «Principios cooperativos y experiencia cooperativa», Congreso de Cooperativismo, II Congreso Mundial Vasco, Universidad de Deusto, Bilbao.

independencia respecto de cualesquiera organizaciones y entidades, públicas o privadas.

Podrán realizar cualquier actividad económica o social, salvo expresa prohibición legal basada en la incompatibilidad con las exigencias y principios básicos del cooperativismo.⁷

La Ley de Cooperativas de Cataluña las describe como sociedades que, con plena autonomía y bajo los principios de libre adhesión y de baja voluntaria, con capital variable y estructura y gestión democráticas, asocian a personas naturales o jurídicas que tienen intereses o necesidades socioeconómicas comunes, que se proponen mejorar la situación económica y social de sus componentes y del entorno comunitario en el que se mueven, desarrollando una actividad empresarial de base colectiva, en la que el servicio mutuo y la aportación pecuniaria de todos los miembros permitan cumplir una función que tienda a mejorar las relaciones humanas y a anteponer los intereses colectivos a toda idea de beneficio particular.

Puede ser objeto de la Sociedad Cooperativa cualquier actividad económica o social.

Las Cooperativas se ajustarán a los siguientes principios:

- a) No pueden depender de ninguna organización política, religiosa o sindical.
- b) Deben respetar la igualdad de derechos y obligaciones de todos los socios; en este sentido, ninguna función directiva puede estar vinculada a una persona o entidad determinada, no pueden existir participaciones preferentes ni parte de fundador y no puede darse

⁷ Artículo 1 de la 4/1.993, de 24 de junio.

ningún tipo de combinación tendente a asegurar privilegios o ventajas especiales a determinadas personas. Los actos o acuerdos que contravengan esta disposición son nulos.

- c) La distribución de los excedentes será proporcional a la participación de cada asociado en la operaciones sociales.
- d) El interés de las aportaciones sociales, si se acuerda establecerlo, será limitado.
- e) El establecimiento de relaciones intercooperativas es necesario para la consolidación y desarrollo de las Cooperativas y del movimiento cooperativo.
- f) La formación y la promoción Cooperativas serán siempre un objetivo básico de la Sociedad Cooperativa.⁸

En el artículo 2 de la Ley de Cooperativas de Andalucía⁹ se señala que es sociedad cooperativa aquella que realiza cualquier actividad económica-social lícita para la mutua ayuda entre sus miembros, al servicio de éstos y de la Comunidad, mediante la aportación y actividad de todos sus socios, con arreglo a los principios y disposiciones de la mencionada Ley.

Sigue señalando que, los principios generales que informan la constitución y funcionamiento de las sociedades Cooperativas andaluzas son los siguientes:

- a) Libre adhesión y baja voluntaria de los socios.
- b) Variabilidad del capital social y del número de socios.
- c) Igualdad de derechos y obligaciones entre los socios.
- d) Gestión y control democráticos.
- e) Interés voluntario y limitado a las aportaciones al capital social.

⁸ Artículo 1 del Decreto Legislativo 1/1.992, de 10 de febrero.

⁹ Ley 2/1.985, de 2 de mayo.

- f) Participación en los excedentes, en proporción a la actividad desarrollada en la cooperativa.
- g) Educación y formación cooperativa de sus miembros y difusión en la comunidad del espíritu cooperativo.
- h) Promoción de las relaciones intercooperativas para el mejor servicio de sus intereses comunes.

La gestión de las sociedades Cooperativas corresponde exclusivamente a sus socios.

La Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana las define como la agrupación voluntaria de personas físicas y, en las condiciones de la Ley, jurídicas, al servicio de sus socios, mediante la explotación de una cooperativa colectiva sobre la base de la ayuda mutua, la creación de un patrimonio común y la atribución de los resultados de la actividad cooperativizada a los socios en función de su aportación en dicha actividad.

Cualquier actividad económica social lícita podrá ser objeto de la cooperativa. Podrán realizar con terceros la actividad cooperativizada en las condiciones que fija la ley autonómica.

Además la cooperativa tendrá que inspirarse en los principios cooperativos formulados por la Alianza Cooperativa Internacional y que son los siguientes:

- 1º. Libre adhesión y baja voluntaria de los socios.
- 2º. Autonomía, gestión y control democráticos e igualdad de derechos políticos y económicos entre los socios.
- 3º. Remuneración limitada a las aportaciones a capital social en el caso de que los Estatutos Sociales la establezcan.

- 4º. Derecho de los socios a participar en la distribución de los excedentes de ejercicios en proporción a los servicios cooperativos utilizados, si la Asamblea General acuerda su distribución a los socios.
- 5º. Educación y promoción Cooperativas.
- 6º. Establecimiento de toda clase de relaciones intercooperativas, tanto económicas como federativas.¹⁰

Para la Ley Foral de Cooperativas Navarras son sociedades que, ajustándose en su organización y funcionamiento a lo establecido en la Ley Foral, realizan, en régimen de cooperativa en común, cualquier actividad económica-social al servicio de sus miembros y en interés de la Comunidad, con arreglo a los siguientes principios:

1. Autonomía y gestión y control democrático de la cooperativa.
2. Libre adhesión y baja voluntaria de los socios.
3. Variabilidad del número de socios y del capital social.
4. Igualdad del derecho de voto para todos los socios.
5. Limitación del interés que los socios puedan percibir por sus aportaciones al capital social desembolsado.
6. Distribución de excedentes en concepto de retorno cooperativo en proporción a la participación de cada socio en las operaciones sociales.
7. Educación en los principios democráticos del cooperativismo y formación integral de los miembros de las Cooperativas, fundamentalmente en las técnicas económicas y profesionales.
8. Federalismo en las relaciones entre Cooperativas para el mejor servicio de sus intereses comunes.¹¹

¹⁰ Artículo 2 de la Ley 11/1.985, de 25 de octubre, modificado por la Ley 3/1.995, de 2 de marzo.

Todas estas definiciones descriptivas de la Sociedad Cooperativa, se configuran con fidelidad a los principios cooperativos proclamados por la Alianza Cooperativa Internacional ¹².

Por otra parte, se consideran Cooperativas de Crédito las sociedades constituidas con arreglo a su propia Ley, cuyo objeto social es servir a las necesidades financieras de sus socios y de terceros mediante el ejercicio de las actividades propias de las instituciones del crédito ¹³.

En nuestro ordenamiento, sólo las cooperativas de crédito tienen legislación especial y definición legal propia; ello, sin duda, por razones extracooperativas, ya que al legislador le interesa regular exhaustivamente, todo lo relacionado con los mercados financieros, y el hecho de que estas (fundamentalmente las Cajas Rurales), sirven como instrumento de la Política Económica.

SANZ JARQUE ¹⁴ ofrece una amplia definición basada en el concepto legal (de la Ley General de Cooperativas de 1.987), señalando que las Cooperativas son entidades societarias y empresariales típicas ¹⁵, autónomas y de interés

¹¹ Artículo 2 de la Ley Foral 12/1.989, de 3 de julio.

¹² El artículo 1.3. de la Ley General de Cooperativas (Ley 3/1.987, de 2 de abril), señala que «las Cooperativas se ajustarán en su estructura y funcionamiento a los principios formulados por la Alianza Cooperativa Internacional en los términos establecidos en la presente Ley».

¹³ Artículo 1.1. de la ley de Cooperativas de Crédito (Ley 13/1.989, de 26 de mayo).

¹⁴ SANZ JARQUE, J.J.: «Sociedades Cooperativas. Teoría General y Régimen. El nuevo Derecho Cooperativo», Comares, Granada 1.994, página 47.

¹⁵ Típicas porque aun siendo entes societarios y no meras asociaciones, tampoco son propiamente sociedades. Lo primero, porque se constituyen para satisfacer «intereses o necesidades socioeconómicas comunes» (artículo 1.1 de la Ley General de Cooperativas) y no para otros fines, culturales, sindicales, políticos, etc., que dan lugar a otros tipos de entidades asociativas no societarias que se rigen por sus propias leyes. Y lo segundo, porque la finalidad socioeconómica de las Cooperativas es diferente a la de las sociedades civiles y mercantiles. En aquéllas, la Cooperativas, su finalidad es la consecución de servicios y en su caso de retornos a sus socios «en función de la actividad cooperativizada que realizan» (artículo 1.1 de la Ley General de Cooperativas). En éstas, las sociedades civiles y mercantiles, su finalidad es obtener lucro, no en el sentido amplio y genérico de conseguir beneficios y de ganar, que también lo hacen y tienen que hacer las Cooperativas, sino en el estricto y rigurosamente económico de partir entre sí las ganancias o de obtener dividendos, en proporción al capital aportado, lo cual no ocurre ni puede ocurrir en las Cooperativas, sin desnaturalizar éstas, por no ser sociedades de capitales sino de personas y por estar sometidas al principio cooperativo de limitación del interés al capital.

público ¹⁶, que se constituyen voluntariamente bajo una denominación cooperativa determinada, con domicilio social dentro del territorio del Estado y del ámbito de las mismas ¹⁷, por cinco o más personas, en puerta abierta y causa particular, capital mínimo variable y forma pública y registral constitutiva ¹⁸, para satisfacer necesidades o intereses socioeconómicos

¹⁶Privadas, autónomas y de interés público, por manifestación expresa de la Ley (artículos 1, 2 y 150 de la Ley General de Cooperativas) y por responder a ello la estructura y finalidad de las mismas.

¹⁷Resultan de aquí las tres siguientes características o peculiaridades que han de darse en las Cooperativas:

- a) La voluntariedad inicial y continuada del socio en la cooperativa, que da lugar, como consustancial a ellas, al principio de libre adhesión y baja voluntaria (artículo 1.1 de la Ley General de Cooperativas) o de puerta abierta; y al fenómeno del capital variable, que, como es sabido, sólo es propio y peculiar de estas entidades.
- b) La denominación cooperativa determinada, que hace incluir en la "denominación" de cada cooperativa, las palabras Sociedad Cooperativa o S. COOP (artículo 4.1 de la Ley General de Cooperativas), para fijar el nombre propio de las mismas que, en consecuencia, siempre tiene que ser compuesto; de una parte, con la primera palabra del nombre, para individualizar e identificar cada cooperativa respecto de las demás Cooperativas; y de otra, con la segunda, para diferenciar públicamente su naturaleza cooperativa de las demás clases de entidades societarias y empresariales no Cooperativas y que no pueden utilizar el término "cooperativa" (artículo 4.4 de la Ley General de Cooperativas).
- c) Y el domicilio dentro del ámbito de las actividades cooperativizadas con sus socios y "en el lugar donde realice preferentemente sus actividades" o centralice su gestión administrativa y la dirección empresarial" (artículos 12.2.3 y 3 de la Ley General de Cooperativas). El domicilio de la cooperativa es además, en nuestro sistema, "dentro del territorio del Estado Español", el determinante, no sólo de la nacionalidad española de la cooperativa, sino de su adscripción a la correspondiente legislación autonómica de Cooperativas, siempre que el ámbito de su actividad u objeto social no exceda los límites territoriales de la Comunidad Autónoma de su domicilio, en cuyo caso se somete a la Ley General de Cooperativas de modo principal (artículos 3 de la Ley, 28 del Código de Comercio y Disposición final primera de la Ley General de Cooperativas).

¹⁸"Cinco socios como mínimo", para constituir una cooperativa de primer grado (artículo 7 de la Ley General de Cooperativas). La razón de esta diferencia, con los demás entes societarios y empresariales, está en la sustantividad que en la cooperativa tiene el colectivo humano, el grupo, sin el cual no se dan ni entran en juego los valores de la ayuda mutua y la solidaridad, a la vez que las vivencias comunitarias entre los socios. El ideal es que los socios sean un colectivo natural, tal como surgen en la sociedad y en tanto no se deshumanicen las relaciones personales de los socios entre sí.

La reducción por debajo del número citado de socios es causa de disolución y de descalificación de la cooperativa (artículos 103.6 y 154.1.a de la Ley General de Cooperativas).

Es impensable en las Cooperativas, frente a lo que es corriente en las sociedades de capitales, mantener el supuesto del socio único.

Se exige en los socios, como requisito para la constitución de las mismas y según cada clase de ellas, algo que no se requiere ni exige para la constitución de las sociedades civiles y mercantiles. Se trata de que en las Cooperativas debe darse en cada socio, al constituir la cooperativa o al ingresar en ella, una relación de causa o efecto, entre el fundamento o razón de ser de la cooperativa y el objeto social y actividad empresarial de la misma. Es un requisito de capacidad o una limitación o condicionamiento para ser socio de las Cooperativas, que no se exige para las otras entidades societarias, lo cual ha de darse en cada socio y en el colectivo de los socios, es decir, en el grupo que busca satisfacer o atender necesidades o intereses homogéneos y que les son comunes.

Capital social mínimo y variable. El capital tiene en las Cooperativas, distinto significado que en los demás entes societarios y empresariales. "El capital social mínimo" tiene para cada socio el carácter de "aportación obligatoria mínima al capital", como patrimonio inicial necesario, imprescindible para el funcionamiento de la cooperativa. Después, el capital puede constituirse de diferentes modos y la responsabilidad frente a terceros de la cooperativa y de los socios, se regula por normas y principios propios (artículos 12, 14, y 71 de la Ley General de Cooperativas). La variabilidad del capital, es consecuencia del principio de puerta abierta, consustancial a las Cooperativas.

La constitución de las Cooperativas presenta diferencias substanciales con todos los demás entes societarios y empresariales de nuestro ordenamiento, pues requiere siempre, desde el punto de vista formal, escritura pública e inscripción en el Registro de Cooperativas, que es una institución con su especial régimen jurídico en la Ley (Capítulo III artículos 16-28

comunes de las clases oficialmente preestablecidas¹⁹, mediante una adecuada acción societaria-empresarial, ejercida en su gestión, organización y funcionamiento, conforme a métodos económico-técnicos y profesionales y a los principios cooperativos de la Alianza Cooperativa Internacional en los términos establecidos en la Ley²⁰, al servicio inmediato de los socios y de la comunidad e imputando a ellos los resultados económicos, una vez atendidos los fondos comunitarios, en función a la actividad cooperativizada que realizan²¹, y sin responder los socios personalmente de las deudas

de la Ley General de Cooperativas). Estos dos elementos, sucesivamente ejecutados, con la autorización notarial el primero, y la inscripción registral el segundo, hacen nacer la cooperativa y dan a esta el atributo de la personalidad jurídica (artículo 6 de la Ley General de Cooperativas). Esta inscripción en el Registro de Cooperativas es siempre constitutiva. No existe por ello el supuesto de sociedad cooperativa irregular. Si se da el hecho de la Sociedad cooperativa en constitución, que es la que, aprobada por la Asamblea constituyente, está pendiente de inscripción y es gestionada por los gestores nombrados al efecto (artículos 9 y 10 de la Ley General de Cooperativas).

¹⁹He aquí dos características o peculiaridades de las Cooperativas que habrán de tenerse en cuenta en la constitución y en el desenvolvimiento de las mismas:

- A) Las necesidades o intereses comunes de orden económico social a satisfacer o atender en cada caso. En ello está la causa o razón de ser de cada cooperativa y el fundamento inmediato de su constitución.
- B) Las diversas clases y reglamentaciones de las Cooperativas, según aquellas necesidades o intereses a satisfacer. Es en la causa y en la finalidad a cumplir por cada cooperativa en singular, donde está la legitimación de cada clase de cooperativa y del régimen particular de las mismas. La clasificación que la Ley hace de las Cooperativas por las actividades de su objeto social en los 13 números del artículo 116, ha debido quedar abierta "*a todos los supuestos en que la demanda la realidad socioeconómica*" como dice el preámbulo (XIV) de la Ley General de Cooperativas (Ley 3/1.987, de 2 de abril), permitiendo a los interesados constituir las sin más espera, siguiendo la normativa ordinaria, por aplicación analógica de sus normas. Tener que esperar a que el "*Gobierno, a propuesta del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social*" cree la nueva clase al efecto y promulgue su especial regulación, como establece la disposición final 2ª de la Ley, es limitar gravemente y aun impedir el derecho a constituir una cooperativa a las personas cuando efectivamente lo necesitan.

²⁰Nos encontramos aquí con dos peculiaridades o características, que creemos son las más propias de las Cooperativas:

- A. La "*actividad cooperativizada*" del artículo 1.1 de la Ley General de Cooperativas (Ley 3/1987, de 2 de abril). Dicha actividad va dirigida a la consecución del objeto societario-empresarial de la cooperativa y encierra dos aspectos: el uno, rigurosamente técnico-económico profesional, que tiene que ejecutarse conforme a sus métodos y normas; y el otro, de carácter jurídico, que exige en el propiamente acto cooperativo o "*actividad cooperativizada*", una relación directa de causa a efecto entre estas actividades, el objeto social y el fundamento o razón de ser de la cooperativa.
- B. Los principios cooperativos o "*principios formulados por la Alianza Cooperativa Internacional en los términos establecidos en la presente Ley*", a los que "*las Cooperativas se ajustarán en su estructura y funcionamiento*" (artículo 1.3 de la Ley General de Cooperativas, Ley 3/1.987, de 3 de abril). Se refieren a las reglas, modos y comportamientos cooperativos, exclusivos de las Cooperativas, a que necesariamente ha de someterse la acción societaria y empresarial de las mismas.

²¹Tres características propias de las Cooperativas se encierran aquí:

- a) El carácter rigurosamente privado de la cooperativa, en cuanto que la constitución y funcionamiento societario y empresarial de la misma, van dirigidos al servicio inmediato y directo de los socios "*para cuya satisfacción*" se "*asocian*": artículo 1 de la Ley General de Cooperativas y así también las normas de cada una de las clases especiales de Cooperativas que regula: trabajadores, 118; consumidores y usuarios, 127; personas físicas que necesitan viviendas, 129; titulares de explotaciones agrarias, 133; titulares de explotaciones industriales y servicios, 139; pescadores, armadores y del mar, 141; transportistas, 142; personas que se asocian para la cobertura de riesgos... seguros, 143; ídem, para riesgos sanitarios, 144; a personas en relación con la enseñanza, 145; a educacionales, 146; y a personas para

sociales, salvo disposición en contrario de los Estatutos, en cuyo supuesto deberán determinar el alcance de la responsabilidad ²². Las Cooperativas de segundo o ulterior grado son una instrumentación causal de las que se integran en ellas ²³, constituidas por dos o más Cooperativas de la misma o distinta clase, para el cumplimiento y desarrollo de fines comunes de orden económico de éstas ²⁴, siendo los socios de las de primer grado integradas en aquéllas de segundo o ulterior grado, los verdaderos socios o destinatarios finales de la acción cooperativizada de éstas.

acceso al crédito, art. 117 y disposición transitoria 6ª, de la Ley 13/1.989, de 26 de mayo de Cooperativas de Crédito. Todo ello no impide, la posibilidad de operaciones con terceros no socios.

b) El interés público de las mismas, en su "promoción, estímulo y desarrollo" (art. 150) en razón "al servicio de la comunidad" que ejercen sus actividades (artículo 1 de la Ley General de Cooperativas), por el servicio o bien directo a los socios y por los fondos sociales obligatorios, cuyos destinatarios, durante la vida de la cooperativa y al momento de su extinción, son la comunidad cooperativa y la comunidad social de modo general (Capítulo VII, Título I "Del régimen económico" y en particular los artículos, 83, 84, 88, 89, y 112). De semejante modo la Ley Catalana (art. 121) y la Ley Vasca que habla de la utilidad pública y el interés social de las Cooperativas (E.M. XIII y art. 137). También, por esta misma razón del interés público y el servicio a la Comunidad, las Cooperativas pueden hacer operaciones con terceros. Esta posibilidad la introdujo la Ley General de Cooperativas (Ley 3/1987, de 3 de abril) pero sólo en la forma y supuestos que la misma establece (art. 5), debiéndose imputar los resultados, no a los socios, sino al Fondo de Reservas obligatorio y figurar en la "Contabilidad separadamente" (artículos 5 y 83-2).

c) Recibir los beneficios en concepto de retornos, lo cual significa volver al socio lo que ya es del socio, amén del servicio directo al mismo y ello "en función de la actividad cooperativizada que realizan" (art. 1 de la Ley General de Cooperativas) o, en otros términos, "en proporción a las operaciones, actividades o servicios cooperativizados por cada socio en la cooperativa" (artículo 85.1 de la Ley General de Cooperativas). Así entendido, las Cooperativas son entidades no lucrativas o prevalentemente mutualistas y no lucrativas. En este sentido hay que interpretar el artículo 129.1 de la Ley General de Cooperativas, con la frase de "sin ánimo de lucro mercantil" para las entidades que hayan de ser socios de una cooperativa de viviendas.

²²Según esto, en cuanto a la responsabilidad de los socios por las deudas sociales de la cooperativa, lo característico de éstas es que son de responsabilidad no personal, y por ello limitada, si bien los Estatutos pueden disponer la responsabilidad personal pero determinando "el alcance de la responsabilidad" (artículo 71 de la Ley General de Cooperativas). Esta característica matiza con toda claridad las diferencias de las Cooperativas con los demás entes societarios en esta materia de la responsabilidad de los socios por las deudas sociales, que en las sociedades civiles es mancomunada y personal; en las colectivas, solidaria e ilimitada y personal; en las comanditarias, como en las colectivas, salvo que es limitada a lo aportado por el socio comanditario; y en las sociedades de responsabilidad limitada y anónima, incluidas las anónimas laborales, rigurosamente limitada a las aportaciones sociales.

²³Es decir, se trata de Cooperativas que no tienen finalidad en sí mismas, salvo la de servir a los intereses para los que se constituyeron las que se asocian o integran en ellas. Son pues un instrumento al servicio y fines de las Cooperativas de base, que como sabemos son los de atender o servir mejor a las necesidades e intereses de los socios que se agrupan en éstas de primer grado. Cabría decir pues que las Cooperativas de segundo grado, propiamente, no son tales Cooperativas, como entes autónomos e independientes, sino que son las mismas Cooperativas de primer grado integradas en ellas para la mejor ejecución de las acciones empresariales de éstas. Son tan sólo y en verdad, la extensión societaria y empresarial de las de primer grado, porque los resultados económicos de aquéllas han de revertir directamente en estas por vía de retorno hasta llegar a los socios de base, quienes son y han de ser, salvando los fondos sociales, los destinatarios de los mismos.

²⁴Según esto, la agrupación que supone toda cooperativa de segundo o ulterior grado, lleva inherente una causa común, que es servir de modo inmediato a las finalidades de las Cooperativas de primer grado que agrupan, al objeto de facilitar o promover el cumplimiento de los fines de éstas que son a la vez las necesidades o intereses de sus socios. Es ésta la razón causal de toda cooperativa de segundo o ulterior grado y de los beneficios que a las mismas se les concede.

En cuanto a las características esenciales, SANZ JARQUE ²⁵ enumera las siguientes :

1. Sumisión o sometimiento de la cooperativa y de los socios o miembros que la integran, a los principios y valores cooperativos, desde su constitución a su extinción y en toda la actividad societaria y empresarial de la misma.

Sin perjuicio del rigor técnico-económico y jurídico que es necesario mantener para el normal desenvolvimiento de toda cooperativa, es obligado también, una continuada participación, actitud y comportamiento cooperativo de los socios, en virtud de que así lo han querido y lo quieren voluntaria y libremente cada uno de ellos, en la individualidad de cada uno y como grupo, al constituir la cooperativa o al integrarse en ella y, en todo caso, al continuar y no separarse de la misma.

Todo esto que es obligado por naturaleza en las Cooperativas, no lo es en ningún otro ente societario y empresarial, siendo por ello, en consecuencia, una de las notas más caracterizadoras y diferenciadoras de las mismas.

2. Prevalencia, en la constitución y funcionamiento de las Cooperativas, del grupo humano, los socios, las personas físicas, hombres y mujeres, sobre los demás elementos.

El intuitu personae, sobre el intuitu pecuniae. El capital es tan sólo un elemento instrumental de la cooperativa, que no participa en la titularidad representativa de la misma.

²⁵ Op. Cit., páginas 47 y siguientes.

3. Participación activa de los socios en la dinámica societaria y empresarial de la cooperativa, en su organización y gobierno y en la acción empresarial de la misma, conforme a los principios y a la voluntad estatutaria.

Esta participación no ha de limitarse sólo al poder de una titularidad abstracta, como ocurre o suele ocurrir de modo ordinario en la mayoría de los demás entes societarios y empresariales y sobre todo en las Sociedades de Capitales y en la Sociedad Anónima en particular, sino que obliga a participar personal y continuadamente en la vida societaria y empresarial de la cooperativa.

4. Continuada vinculación de los socios con los resultados y efectos de la acción empresarial de cada cooperativa, sin que el atributo de la personalidad jurídica reconocido a éstas como instrumentación formal al servicio de sus fines, pueda desvincular a aquéllos de los resultados y efectos empresariales de la cooperativa, ni perjudicarles en su intereses, ni romper la razón causal por la que se agruparon y constituyeron en cooperativa.

Lo contrario será atentar contra el fundamento y razón de ser de cada cooperativa en particular, porque no es la renta sino los servicios que obtienen, para lo que principalmente constituyen los socios sus Cooperativas.²⁶

5. Voluntariedad en la constitución y en la permanencia en la cooperativa.

Se trata de la libre adhesión y puerta abierta que proclaman los principios en armonía con los derechos de libre asociación, iniciativa privada y libre cooperativa.

²⁶ Vid., entre otros a PARRA DE MAS, S. «La integración de la empresa cooperativa», Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1.974.

6. Autogobierno y autonomía empresarial.

Significa esto, de una parte, ausencia de oficialismo, dirigismo o injerencia de la Administración Pública en la vida de las Cooperativas, sin perjuicio del deber de promoción y fomento que las Administraciones Públicas tienen respecto de las mismas; y de otra, significa también, la plena libertad en el ejercicio de la actividad empresarial, de acuerdo con el objeto social, de modo que las Cooperativas, cada cooperativa, con sus socios, son los titulares y responsables de la actividad empresarial.

7. Carácter privado, propiedad privada y libertad empresarial, en las relaciones, en el patrimonio de las Cooperativas y en la gestión empresarial, ello en armonía con el interés público de las mismas.

Según todo esto, en las Cooperativas, los bienes o instrumentos de producción y los frutos de las mismas, diferenciándose así elocuentemente del colectivismo estatista, son de ellas y de sus socios, en régimen de propiedad privada y del modo que los propios socios convienen, salvo en los resultantes de los fondos sociales, conforme a los principios cooperativos, los cuales van formando en la medida que no los consumen a los fines sociales establecidos, como la educación, un patrimonio adscrito a un fin, a un fin social, de naturaleza fundacional podríamos decir, y por ello sometido a un régimen fiscal propio y especial, en razón a la causa y naturaleza del mismo.

Para CAPARROS NAVARRO ²⁷ los socios participan íntegramente y de una forma democrática en el gobierno y control de la gestión cooperativa, cuyo órgano soberano, la Asamblea General, que es la reunión de socios y asociados, establece con carácter preceptivo la política general de la

²⁷«El Fondo de Educación y Promoción en Sociedades Cooperativas: Análisis Contable y Fiscal», Revista Estudios Financieros, n.º. 116. Noviembre de 1.992, página 70.

Cooperativa, obligando a todos los socios y asociados, incluso a los disidentes y a los que no hayan participado en la reunión ²⁸.

Los socios no responderán personalmente de las deudas sociales, salvo disposición en contrario de los Estatutos, en cuyo supuesto deberán determinar el alcance de la responsabilidad ²⁹.

Cualquier actividad económica podrá ser organizada y desarrollada mediante una sociedad constituida al amparo de la Ley General de Cooperativas ³⁰.

En las Cooperativas cada socio tendrá un voto. No obstante, en las Cooperativas de segundo o ulterior grado, si lo prevén los Estatutos, el voto de los socios podrá ser proporcional a su participación en la actividad cooperativizada de la Sociedad y/o al número de socios que integran la Cooperativa asociada ³¹.

Hay que señalar las diferencias que separan las Cooperativas de las demás entidades asociativas y empresariales conocidas ³². Las Cooperativas son entes asociativos y empresariales nuevos, que se asemejan a los modelos históricamente conocidos, pero que tienen su propia singularidad, basada en su propia razón de ser, fundamento y finalidades, su propia naturaleza y sus propias normas; todo lo cual marca o condiciona su nacimiento, su estructura, su desenvolvimiento e incluso su extinción, es decir su propio régimen; constituyen, en suma, un modelo nuevo de sociedad y cooperativa, de cooperativa social. Para encuadrarlas en nuestro esquema cultural o histórico, cabe acogerlas, aplicando a ellas toda la teoría de las sociedades y las cooperativas económicas; pero conscientes de que no son, ni una sociedad, ni una cooperativa, en la concepción común que tenemos de éstas.

²⁸ Artículo 42 Ley General de Cooperativas.

²⁹ Artículo 71 de la Ley General de Cooperativas.

³⁰ Artículo 1.2 Ley General de Cooperativas.

³¹ Artículo 47 de la Ley General de Cooperativas.

Son un todo indivisible en lo societario y en lo empresarial; pero bien diferenciado de los modelos societarios y empresariales tradicionalmente conocidos, aunque se las estudie y trate o se las considere en algunos círculos y ambientes hasta ahora, sobre los moldes históricamente conocidos.

Las Cooperativas no son asociaciones de fines altruistas y culturales ³³, porque sus finalidades no son las de éstas, sino las de satisfacer necesidades materiales y económicas concretas mediante una organización empresarial adecuada.

Tampoco son sociedades civiles ni mercantiles, porque la finalidad principal de aquéllas no es obtener ganancias repartibles en proporción al capital aportado, como lo es en éstas, sino satisfacer servicios y necesidades homogéneos y concretos de los que se asocian mediante la participación personal de los mismos, en una adecuada organización empresarial que si bien busca la máxima rentabilidad y los más amplios beneficios sociales que de ella se pudieran derivar, ello tiene lugar en el ámbito de una doctrina y principios propios y de una normativa especial propia también.

En nuestro Ordenamiento Jurídico muy parecidas a las Cooperativas son las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT), en la medida que éstas hacen suyos, esto es, incorporan a sus estatutos, algunos o todos de los principios cooperativos; y también lo son las Sociedades Anónimas Laborales (SAL), que nunca debieron salir del ámbito de las Cooperativas de Trabajo Asociado ³⁴. Y también tienen cierta afinidad, inspiradas en el clásico principio de integración cooperativa, las novedosas Agrupaciones Europeas

³²SANZ JARQUE, J.J. : Op. Cit., página 81.

³³Como las reguladas por la Ley 30/1.994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. Vid. a este respecto a GÓMEZ CALERO, J. : «Sobre la mercantilidad de las Cooperativas», Revista de Derecho Mercantil, número 137, 1.975.

³⁴La Resolución de la Dirección General de Tributos de 01-06-1.992, detalla el Régimen Tributario de las Sociedades Anónimas Laborales, a partir del 1 de enero de 1.992.

de Interés Económico (AEIE) y las Agrupaciones de Interés Económico (AIE).

Con respecto a las Sociedades Anónimas Laborales (S.A.L.)³⁵, estas últimas son, como su propio nombre indica, sociedades anónimas a las que se les imponen limitaciones en la composición de su accionariado, compuesto en más de un 51 por 100 por trabajadores que prestan sus servicios retribuidos en ellas de forma directa. Tampoco se les aplican los principios cooperativos, aunque, como reconoce su Preámbulo, tienden a fomentar la *“participación de los trabajadores en la cooperativa, de acuerdo con el mandato recogido en el artículo 129. 2 de la Constitución”*.³⁶

Las Sociedades Agrarias de Transformación (S. A. T.)³⁷, se crean en 1.981 por transformación de los antiguos Grupos Sindicales de Colonización³⁸. Su

³⁵Reguladas en la Ley 15/1986, de 25 de abril. Sobre el régimen jurídico de estas Sociedades Vid., entre otros, a ARGILES GARCÉS DE MARCILLA, J. L. «Las Sociedades Anónimas laborales. Régimen jurídico y fiscal». Gaceta Fiscal, número 88 (bis), 1.991. MAGRIÑA, J. «La sociedad anónima laboral», Biblioteca Ceac, Madrid, 1.986. MONTOLIO HERNÁNDEZ, J. M. «Sociedades Anónimas Laborales. Análisis Jurídico - Económico de la Ley», (3ª. Edición), Fundación Española de Cooperativas, Madrid, 1.987. SERRA MALLOL, J. «Las Sociedades Anónimas Laborales : Examen práctico de su regulación», Tecnos, Madrid, 1.987. VEGA VEGA, J. A. : «Sociedades Anónimas Laborales. Régimen Jurídico», (2ª. Edición), Gradex, Cáceres, 1.987.

³⁶El régimen fiscal específico de las Sociedades Anónimas Laborales, (artículo 21 de la Ley 15/1986, de 25 de abril), se concreta en que podrán amortizar libremente los elementos del inmovilizado material e inmaterial afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales, siempre que cumplan los siguientes requisitos: A) estar inscritas, y no descalificadas, en el registro oficial que para estas entidades se crea en el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, así como cumplir los demás requisitos establecidos en su Ley reguladora. B) Destinar al fondo de reserva, en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible, el 50 por 100 de los beneficios líquidos del ejercicio. Se elimina la necesidad de concesión previa del Ministerio de Economía y Hacienda.

³⁷Vid. entre otros a CORRAL DUEÑAS, F. : «Régimen fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación», Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, número 571, 1.985. CUENCA, F. «Notas sobre el Régimen Fiscal de las SAT», Estudios Agrosociales, número 124. MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J. : «La tributación de las Sociedades Agrarias de Transformación», Revista Impuestos, número 23, 1.990, página 16 y SERVER IZQUIERDO, R. J. y JULIÁ IGUAL, J. F. : «El régimen tributario de las Sociedades Agrarias de Transformación», Carta Tributaria, Monografías, número 169, 1.992. ZANÓN SANMARTÍN, M.J. : «Fiscalidad de las SAT», Economía Social, El Cooperativismo en el II Congreso mundial vasco, Barcelona, 1.987. AGUILAR MUÑOZ, J.I. «Las Sociedades Agrarias de Transformación», Gaceta Fiscal, número 73, 1.980. GARCÉS DE MARCILLA, J.L. : «Sociedades Agrarias de Transformación», Gaceta Fiscal, número 93, 1.991. NAVARRO FERNÁNDEZ, G. «Régimen fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación», Carta Tributaria, número 52, 1.985. «Sociedades Agrarias de Transformación», Revista de la Inspección de los Tributos (Estudios Sectoriales), número 1, Madrid, 1.988. ROSEMBUJ, T. «El estado de las Sociedades Agrarias de Transformación», Caixa de Pensiones, Barcelona, 1.982.

³⁸Reguladas por la Ley de Orientación Agrícola de 4 de agosto de 1960, completada por la Ley de 8 de agosto de 1962.

régimen tributario se ha venido identificando al de las Cooperativas³⁹. La Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas contiene una serie de normas que aclaran la tributación de estas entidades en el Impuesto sobre Sociedades, dotándolas de unos beneficios específicos, diversos de los reconocidos a las Cooperativas.⁴⁰

Son sociedades civiles de finalidad económico-social en orden a la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y

³⁹ Vid, a este respecto la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 1.981, donde se declara la igualdad a efectos tributarios, de las Sociedades Agrarias de Transformación con las Cooperativas del Campo, y la de la Audiencia Nacional de 25 de abril de 1.995. Se equiparan las Sociedades Agrarias de Transformación a las Cooperativas, en lo referente al tipo impositivo de tributación. Por último ver la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1.992.

⁴⁰ En su Disposición Adicional Primera se señala que a las Sociedades Agrarias de Transformación inscritas en el Registro General de tales entidades del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o, en su caso, de las Comunidades Autónomas, les será de aplicación, salvo lo previsto en los apartados siguientes, el régimen tributario general y, en consecuencia, estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

A los efectos de este Impuesto, las operaciones realizadas por las Sociedades Agrarias de Transformación con sus socios se computarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sería concertado entre partes independientes por dichas operaciones. No obstante, cuando se trate de Sociedades Agrarias de Transformación que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquél por el que efectivamente se hubiesen realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario se aplicará éste último.

Las Sociedades Agrarias de Transformación constituidas para el cumplimiento de los fines recogidos en el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, e inscritas en el Registro General de Sociedades Agrarias de Transformación del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o, en su caso, de las Comunidades Autónomas, disfrutarán de los siguientes beneficios fiscales:

- a) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención total para los actos de constitución y ampliación de capital.
- b) En el Impuesto sobre Actividades Económicas disfrutarán de una bonificación del 95 por 100 de la cuota y recargos correspondientes a las actividades que realicen.

A efectos de lo previsto en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, se procederá según lo establecido en el apartado 4 del artículo 33 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

- c) En el Impuesto General sobre Tráfico de las Empresas, disfrutarán de exención las operaciones sujetas que realicen las Sociedades Agrarias de Transformación con sus socios, en Canarias, Ceuta y Melilla.

Se exceptúan de esta exención las ventas, entregas o transmisiones de bienes inmuebles.

El disfrute de estos beneficios, sin perjuicio de la aplicación, en todo caso, de lo establecido en los apartados Uno y Dos anteriores, quedará condicionado a que no se produzca una alteración sustancial de los caracteres propios de las Sociedades Agrarias de Transformación, a que se mantengan los requisitos necesarios para su inscripción en el citado Registro y a que no se vulneren las normas que las regulan.

En materia de aplicación y comprobación de los beneficios fiscales antes mencionados se aplicará a las Sociedades Agrarias de Transformación lo dispuesto en los artículos 37 y 38 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad ⁴¹.

Las diferencias fundamentales con respecto a las Cooperativas, además de la de ser una sociedad civil, son:

- a) La competencia en materia de Sociedades Agrarias de Transformación es de los responsables de Agricultura, tanto de la Administración Central como de las Comunidades Autónomas. Las Cooperativas dependen de los responsables del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.
- b) El número mínimo de socios para constituir una Sociedades Agrarias de Transformación es de tres, frente a los cinco exigidos para una cooperativa de primer grado.
- c) El principio típicamente cooperativo de "puertas abiertas" no es de aplicación a las Sociedades Agrarias de Transformación.
- d) No son obligatorios en las Sociedades Agrarias de Transformación, los Fondos de Reserva y de Educación ni aplicable el principio cooperativo del retorno. ⁴²

Las Sociedades Agrarias de Transformación pudieron transformarse en cooperativas agrarias, de explotación comunitaria de la tierra o de trabajo asociado, sin que la transformación supusiera cambio en la personalidad jurídica, que continua subsistente bajo la nueva forma. En la transformación se exige la formulación de dos balances previos ⁴³.

⁴¹ Artículo 1 del Real Decreto 1776/1.981.

⁴² Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J. : «Las Cooperativas y su régimen tributario», La Ley, 1.994, páginas 184 y 185.

⁴³ Disposición Adicional 3 de la Ley General de Cooperativas.

No se trata de sindicatos, porque no pretenden, como estos, la defensa de los intereses generales del mundo del trabajo, sino la consecución, gestión y defensa de los particulares intereses empresariales de sus socios, esto es, de los socios de cada cooperativa.

Ni son colectividades, tipo Koljos, Sokov, Kibutz, Comunas, etc., de países estatizados, porque nuestras Cooperativas, al contrario de lo que ocurren con las referidas colectividades, son de constitución voluntaria, libres, apolíticas y aconfesionales; se gobiernan por sí, de modo autónomo, y ellas y sus socios son los propietarios, tanto de los frutos que producen, como de los instrumentos de la producción, todo lo cual presenta notables y sustantivas diferencias con aquéllas.

Y no son, por último, ni partidos políticos, ni organizaciones eclesiales, religiosas o confesionales, de cualquier credo, porque los objetivos de las Cooperativas no son la consecución, ni de ideales políticos, ni de credos religiosos, sino la satisfacción de necesidades e intereses concretos de orden social y económico, mediante una rigurosa, propia y autogestionaria acción empresarial. Por ello, las Cooperativas son esencialmente, autónomas, aconfesionales y apolíticas, rigiéndose por su propia normativa distinta de la de aquéllas.

En su aspecto institucional, las Cooperativas constituyen un nuevo modelo de cooperativa social, son «las protagonistas de la economía social» e incluso, para muchos, encierran la esperanza de un nuevo «sistema socioeconómico para la organización de la sociedad de modo diferente».

En cuanto a la estructura y técnica empresarial, las Cooperativas, en su gestión y administración, contabilidad, financiación, etc., salvando los métodos productivos y actividades adecuadas al objeto social de cada una, son

semejantes a las de cualquier otro tipo o forma empresarial, debiéndose ejercitar con el mismo rigor, si bien, conforme al modo de ser cooperativo y en el ámbito de la doctrina y de los principios cooperativos.

En definitiva, las Cooperativas son entidades societarias y empresariales típicas, privadas, autónomas y de interés público, que tienen su propia y especial naturaleza cooperativa y se rigen por su propia y especial legislación.

La polémica planteada sobre la naturaleza civil o mercantil de las Cooperativas está ya superada, ya que además de sus básicas y singulares relaciones de ayuda mutua y de mutualidad, las Cooperativas tienen su propia y especial naturaleza cooperativa, y se rigen por sus propias y especiales normas de Derecho Cooperativo.⁴⁴

De otra parte, si bien es verdad que la reglamentación, la estructura y en concreto “la constitución” de las Cooperativas, en cierto modo se hace «a semejanza de las Sociedades Anónimas», hay que convenir que ello tiene solamente un valor formal de utilidad práctica, pero no sustantivo, en cuanto que nada más opuesto a éstas, que son sociedades de capitales, formales y abstractas en las relaciones con sus socios, como las Cooperativas, que son agrupaciones de personas, causales y participativas.

⁴⁴ALONSO SOTO («Manual de Derecho Cooperativo». Capítulo 3, páginas 11 y 60. E.P. Barcelona), trata con gran rigor de las diversas posturas surgidas «a la hora de calificar el tipo de sociedad con el que nos encontramos, y determinar si se trata de una sociedad civil, de una mercantil o de una especial». Desde el punto de vista legal, el autor de referencia y con todo acierto, hace un resumen de las posiciones que han seguido nuestras diversas leyes de Cooperativas y termina con el siguiente juicio: «parece que se ha intentado “cooperatizar las Cooperativas” en lugar de mercantilizar las Cooperativas, que era otra opción posible.»

Desde otro punto de vista, el Profesor Uría, en su «Derecho Mercantil» (Decimoséptima edición, Marcial Pons, Madrid, 1990, páginas 11 y 65), trata de las Sociedades Cooperativas, como sociedades de base mutualista, junto a las Compañías Mutuas de Seguros y a las Sociedades de garantía recíproca, no reguladas ninguna de ellas en el Código de Comercio, siendo de alabar su trabajo por contribuir así a construir científicamente y a extender el conocimiento de la materia cooperativa, cuya especialidad reconoce, pues si bien habla de la “mercantilidad” de las Cooperativas que queda consolidada en la vigente ley «al reconocer que pueden realizar con terceros no socios actividades y servicios cooperativizados», aclara que la regulación de todo ello será «ajustada a los principios cooperativos proclamados por la Alianza Cooperativa Internacional» lo cual es lo que da matiz y naturaleza especial, sui generis, a la entidad cooperativa en su doble aspecto societario y empresarial.

De la definición legal destaca BROSETA PONT ⁴⁵, su evidente aproximación hacia el concepto de sociedad mercantil, por dos rasgos fundamentales, de un lado se reconoce que las Cooperativas pueden desarrollar actividades empresariales; de otro, porque admite que deben imputarse a los socios los resultados económicos de la actividad.

Las sociedades cooperativas, según la nueva Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada ⁴⁶, a partir de 1 de junio de 1.995, podrán transformarse en sociedades de responsabilidad limitada. Dicha transformación no afectará a la responsabilidad jurídica de la sociedad transformada.

El Fondo de Reserva Obligatorio, el Fondo de Educación y Promoción y cualesquiera otros Fondos o Reservas que no sean repartibles entre los socios, recibirán el destino establecido para el caso de disolución de las sociedades cooperativas.⁴⁷

⁴⁵BROSETA PONT, M.: «Manual de Derecho Mercantil», 8ª Edición, Madrid, 1.990.

⁴⁶Ley 2/1.995, de 23 de marzo.

⁴⁷ Artículo 93 de la Ley 2/1.995, de 23 de marzo.

II. CLASIFICACION GENERAL.

A. POR EL GRADO DE INTEGRACIÓN EMPRESARIAL Y POR EL OBJETO.

Se puede distinguir entre Cooperativas de primer grado y de segundo, tercero y ulterior grado.

Se llaman de primer grado las Cooperativas que actúan de modo inmediato y natural con los socios de base que las constituyen. Los socios son personas físicas o jurídicas no Cooperativas.

Son de segundo, tercero y ulterior grado, las Cooperativas de Cooperativas, las cuales actúan como instrumentación adecuada en favor de las de primer grado y de los socios de éstas que son y deben ser los verdaderos destinatarios o beneficiarios de ellas y aun sus verdaderos protagonistas, salvando, por supuesto, el orden estructural, la eficacia y el rigor empresarial que es preciso imprimir a las mismas, para el cumplimiento de sus objetivos.

Cuando las Cooperativas de segundo y ulterior grado, en la complejidad y desarrollo empresarial de ellas, se desvinculan humana o personalmente de las de primer grado y de los socios que constituyen éstas, surge de hecho el peligro de la progresiva desnaturalización de las mismas, convirtiéndose antes que en instrumentos eficaces y necesarios al servicio de las Cooperativas de base y de sus socios, en manipuladores de ellas, lo cual es muy grave.

Estas Cooperativas constituyen la primera y más eficaz manifestación del federalismo e integración cooperativos, siendo imprescindibles para el desarrollo y plenitud del cooperativismo. Para este logro, las Cooperativas de segundo grado están necesitadas de especial regulación, pues no han sido

atendidas adecuadamente por las leyes; debiendo estar siempre servidas de gran preparación técnica a la vez que de vocación cooperativa en quienes hayan de dirigirlas ⁴⁸.

Las Cooperativas de primer grado deberán estar integradas por cinco socios, como mínimo. Las de segundo o ulterior grado, por al menos, dos Cooperativas ⁴⁹. En las Cooperativas de primer grado pueden ser socios, tanto las personas físicas como las jurídicas, privadas o públicas. ⁵⁰

En las Cooperativas de segundo o ulterior grado sólo pueden ser socios las Sociedades Cooperativas, aunque los socios de trabajo pueden ser admitidos como tales cuando así lo prevean los Estatutos ⁵¹. Existe también la posibilidad de que las Sociedades Agrarias de Transformación integradas únicamente por titulares de explotaciones agrarias y/o por trabajadores agrícolas, formen parte de las Cooperativas de segundo o ulterior grado conjuntamente con Cooperativas Agrarias ⁵².

Por el objeto, las Cooperativas de primer grado pueden ser :⁵³

- 1.- De trabajo asociado.
- 2.- De consumidores y usuarios.
- 3.- De viviendas.
- 4.- Agrarias.
- 5.- De explotación comunitaria de la tierra.
- 6.- De servicios.
- 7.- Del mar.
- 8.- De transportistas.
- 9.- De seguros.
- 10.- Sanitarias.
- 11.- De enseñanza.
- 12.- Educativas.
- 13.- De crédito.

⁴⁸SANZ JARQUE, J.J. : Op. Cit., página 183.

⁴⁹ Artículo 7 de la Ley General de Cooperativas.

⁵⁰ Artículo 29 de la Ley General de Cooperativas.

⁵¹ Artículo 30 de la Ley General de Cooperativas.

⁵² Artículo 148.1 de la Ley General de Cooperativas.

⁵³ Artículo 116 de la Ley General de Cooperativas.

Estas Cooperativas se registrarán, en primer término por las disposiciones especiales aplicables a cada una de ellas, según la Ley General de Cooperativas, y en segundo lugar por las normas de carácter general de la mencionada Ley.

En todo caso, las Cooperativas quedarán sujetas a la legislación específica aplicable en función de la actividad empresarial que desarrollen.

Las Cooperativas de cualquier clase, excepto las de Crédito podrán establecer, si sus Estatutos lo prevén, una Sección de Crédito ⁵⁴, la cual, sin personalidad jurídica independiente de la Cooperativa de que forma parte, actuará como intermediario financiero, limitando sus operaciones activas y pasivas al interior de la propia Cooperativa y a sus socios o asociados, sin perjuicio de poder rentabilizar sus excesos de tesorería a través de Cooperativas de Crédito. ⁵⁵

Como señala Antonio CAPARROS NAVARRO ⁵⁶ la regulación legal más acabada, de las secciones de crédito de una cooperativa, está en la Ley 1/1.985, de 14 de enero, para Cataluña. En esta Ley hay que destacar que:

1. Las Cooperativas con sección de crédito vienen obligadas a designar Director General.
2. Se podrá exigir por la Administración una determinada proporción entre volumen de los depósitos de socios y recursos propios de la cooperativa.

⁵⁴ Sobre el tema Vid. entre otros a BORJABAD GONZALO, P. : «La sección de crédito en la Sociedad Cooperativa Catalana», El Crédito, VIIIª Jornadas Cooperativas, 1990. Asociación de Expertos Cooperativos, Lérida, 1990. DOMINGO, J. : «Las Secciones de Crédito», Cámara Agraria Provincial, Sevilla, 1992.

⁵⁵ Artículo 117.1 de la Ley General de las Cooperativas.

⁵⁶ CAPARROS NAVARRO, A. : «Las Sociedades Cooperativas y el Impuesto de Sociedades : Armonización Contable y Fiscal», Revista Estudios Financieros, nº. 104, Noviembre 1.991, página 17.

3. La inversión en actividades de la cooperativa no superará el 30 por 100 de los recursos de la sección de crédito.
4. Las inversiones en inmovilizado no superarán el 15 por 100 de los recursos de la sección.
5. La Administración podrá fijar:
 - a) Volumen máximo de préstamos a un sólo socio.
 - b) Máximo riesgo de firma (avales).
 - c) Coeficiente de liquidez.
 - d) Un Fondo Cooperativo de Garantía.
6. La Cooperativa no podrá financiar pérdidas con cargo a los depósitos de la sección de crédito y éstos nunca tendrán la consideración de recursos propios de la cooperativa.
7. Los estados contables de la sección de crédito se elaborarán de manera independiente de los de la cooperativa; éstos y los de la cooperativa serán enviados al Departamento de Economía de la Generalidad.
8. Para prevenir insolvencias contables relacionadas con la sección de crédito, las Cooperativas que tengan esa sección deberán destinar a los Fondos Obligatorios un 20 por 100 de los excedentes imputables a dicha sección de crédito.

Cuando sea preciso para el desarrollo de cualquier sector del cooperativismo, el Gobierno, a propuesta del Ministro de Trabajo y Seguridad Social y previo informe del Consejo Superior del Cooperativismo, podrá crear nuevas clases de Cooperativas y establecer, en su relación, las normas especiales que vengan determinadas por las peculiaridades socioeconómicas que concurren en la nueva clase de Cooperativa que se crea, respetando los principios y caracteres del sistema cooperativo.⁵⁷

⁵⁷ Disposición Final Segunda de la Ley General de Cooperativas.

Se exigen los siguientes requisitos:

- 1º) Propuesta del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social;
- 2º) Previo informe del Consejo Superior de Cooperativismo ⁵⁸; y
- 3º) Regulación de las normas especiales que las hayan de regir, respetando los principios cooperativos.

Más práctico y lógico hubiera sido seguir plenamente el sistema del "numeros apertus" ⁵⁹.

La Ley General ha mantenido en líneas generales el criterio de la legislación precedente, introduciendo, no obstante, importantes novedades en las Cooperativas de Trabajo Asociado y en las de Viviendas; regulando con rango legal las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra, y las de Seguros ⁶⁰; incorporando las Cooperativas Sanitarias, para atender una exigencia muy extendida en la realidad social; y dando una nueva regulación a las Cooperativas Educativas que suponen un nuevo planteamiento respecto de las antiguas Cooperativas escolares.

De otra parte, la Ley presenta en esta materia, una incongruencia entre lo que dice en el Preámbulo y su articulado, pues en aquél anuncia el criterio de numerus apertus en las clases de Cooperativas, y en éste, sigue el sistema de numerus clausus, ⁶¹ dadas las peculiaridades vistas anteriormente.

⁵⁸Hoy del Instituto Nacional de Fomento de la Economía Social.

⁵⁹Como hace la Ley de Reforma de Cooperativas de Cataluña 13/1.991, y la Ley Vasca 4/1.993.

⁶⁰En armonía con la Ley 33/1.984 sobre la ordenación del Seguro Privado.

⁶¹SANZ JARQUE, J.J. : Op. Cit., página 194.

B. CLASIFICACIÓN A EFECTOS FISCALES.

Viene siendo tradicional en nuestro Ordenamiento Jurídico el completo contenido sustantivo de la legislación fiscal sobre Cooperativas, lo cual condiciona y matiza a veces el régimen jurídico de éstas y hasta vela con gran eficacia por naturaleza propia de las mismas y por la defensa y pureza de los principios cooperativos.⁶²

Es evidente que la legislación fiscal cooperativa tiene su fundamento en la naturaleza propia de las Cooperativas, de donde parte, con toda justicia, el trato fiscal especial, beneficioso, para las mismas.

Aunque la Ley de Régimen Fiscal (Ley 20/1.990, de 19 de diciembre) las clasifica en dos grupos⁶³, Cooperativas protegidas y Cooperativas especialmente protegidas, habría que añadir a esta clasificación las Cooperativas no protegidas, a las que son de aplicación las normas contenidas en la propia Ley⁶⁴, ya que resulta indiferente que la entidad tenga o no derecho a los beneficios fiscales para que las normas de la Ley mencionada resulten de aplicación⁶⁵.

Existe en la Exposición de Motivos de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, un 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 que incentiven de manera

⁶²SANZ JARQUE, J.J. : Op. Cit., página 203.

⁶³ Artículo 2 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas (Ley 20/1.990, de 19 de diciembre).

⁶⁴ Artículo 6. 2 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas (Ley 20/1.990, de 19 de diciembre).

⁶⁵ A juicio de T. ROSEMBUJ («Régimen Fiscal de las Cooperativas» Institut per a la Promocio i la Formacio Cooperatives. Barcelona 1.991, página 11.), la Ley 20/1.990, establece tres situaciones jurídicas de la cooperativa: "la no protección, la protección y la especial protección".

sustancial la constitución de nuevas entidades y el funcionamiento de las ya existentes ⁶⁶.

Asimismo existe una articulación de un doble nivel de protección, de tal forma que las Cooperativas clasificadas como de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumidores y usuarios, por su actuación en estos sectores, por la capacidad económica de sus socios y el mayor acercamiento al principio mutualista, disfruten de unos beneficios adicionales ⁶⁷, lo que conlleva a la existencia de unas Cooperativas especialmente protegidas, como escalón o fase superior al que pueden acceder las Cooperativas protegidas.

La Ley también regula el régimen de las Cooperativas de Crédito, clasificadas como Cooperativas protegidas, con ciertas especialidades y el de las Sociedades Agrarias de Transformación, a las que se les reconoce unos beneficios fiscales propios, con una clara aproximación, no obstante, de su régimen tributario a las normas generales, dada la similitud operativa de las primeras con las restantes entidades de crédito y la inexistencia en las segundas de los principios característicos de la fórmula social cooperativa que, por otra parte, tienen la posibilidad de adoptar, al amparo de las previsiones de la Ley General de Cooperativas.

⁶⁶ Como son los que el artículo 33 reconoce a las entidades configuradas como Cooperativas protegidas en el artículo 6 de la presente Ley.

⁶⁷ Señalados en el artículo 34 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

III. REGIMEN JURIDICO.⁶⁸

A. LEGISLACIÓN ESPAÑOLA Y NORMATIVA COMUNITARIA.

Son varias las leyes de Cooperativas vigentes, dentro del mismo territorio español. No todas las Comunidades Autónomas han tenido y tienen las mismas competencias normativas sobre la materia, lo cual ha creado, crea y ha de seguir creando algunas dificultades de orden práctico y académico, que podrían y habrían de salvarse con una oportuna y prudente operación armonizadora de sus normas.⁶⁹

La Constitución Española de 1.978 habla de las Cooperativas de modo expreso, únicamente en el art. 129.2, reconociéndolas como eficaz forma de participación empresarial y manda promoverlas y fomentarlas "*mediante una legislación adecuada*".⁷⁰

⁶⁸ Sobre el régimen jurídico de las Sociedades Cooperativas, Vid. entre otros, ARROYO, I.: «Legislación sobre Cooperativas», Tecnos, Madrid, 1.987. BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C.: «La revisión del concepto de sociedad cooperativa en el derecho positivo español», Revista de la Hacienda Pública Española, n.º 94, 1.985. BROSETA PONT, M.: «Manual de Derecho Mercantil», 8ª Edición., Madrid, 1.990. CAMACHO EVANGELISTA, F.: «Curso de cooperativismo. Teoría y Práctica de la Ley de Sociedades Cooperativistas Andaluza», Ediciones TAT, Granada, 1.987. CERDÁ RICHART, B.: «Régimen jurídico, tributario y de previsión social de las sociedades cooperativas», Bosch, Barcelona, 1.960. CIVITAS.: «Legislación sobre Cooperativas y Sociedades Laborales», segunda edición, Madrid, 1.992. DABORMIDA, R.: «Derecho cooperativo europeo y ordenamiento comunitario», revista CIRIEC-España, núm. 7, páginas 6 a 66, 1.989. DIBAR, J.: «El derecho comparado cooperativo en Europa», VI Jornadas Cooperativas de Euskadi, Vitoria, 1.988. PAZ CANALEJO, N.: «La Constitución y las Cooperativas», Documentación Administrativa, n.º 186, 1.980. «Artículo 1», en Comentarios al Código de Comercio y Legislación mercantil especial, Ley General de Cooperativas, XX-1.º, EDESA, Madrid, 1.989. «El cambio de la Legislación mercantil y las empresas de la economía social». Revista de Estudios Financieros, 1991/ I. PENDAS DÍAZ-ALONSO SOTO: «Manual de derecho cooperativo», Madrid, 1.987. RODRIGO URÍA: «Derecho Mercantil», decimoséptima edición, Marcial Pons, Madrid 1.990. SANZ ESCORIHUELA, M. C.: «Las definiciones legales de las cooperativas en la legislación española vigente», Universidad de Oviedo, Derecho agrario autonómico, Oviedo 1.991. SANZ JARQUE, J.J.: «Sociedades Cooperativas. Teoría General y Régimen. El nuevo Derecho Cooperativo», Comares, Granada 1.994. SERRANO SOLDEVILLA, A.D.: «Breve acercamiento a la Ley de Sociedades Cooperativas Andaluza», Revista Andaluza de Trabajo y Bienestar Social, n.º 3, 1.985. VARIOS.: «Formularios de cooperativas», Editorial COMARES, Granada, 1990. VICENT CHULIÁ, F.: «La legislación cooperativa autonómica: perspectivas valencianas», REVESCO, número 52, 1.984., páginas 11 a 51. «Notas en torno a la Ley General de Cooperativas», CIRIEC, n.º 1, 1.987.

⁶⁹ SANZ JARQUE, J.J.: Op. Cit., páginas 354 y 355.

⁷⁰ Vid., también y entre otros a CAZORLA PRIETO, L.: «Artículo 129», en la obra colectiva, Comentarios a la Constitución (2ª. Edición), Civitas, Madrid, 1.985.

PAZ CANALEJO ⁷¹ extrae de este precepto tres conclusiones:

- a. Estamos ante un mandato. Es decir, una directriz imperativa y vinculante y no ante una mera orientación indicativa o una posibilidad opcional.
- b. De ese mandato deriva que las Cooperativas deben ser promovidas o protegidas. Queda proscrita tanto cualquier medida discriminatoria como una aséptica neutralidad por parte del sector público.
- c. La expresión "*legislación adecuada*" equivale no a una sola Ley, sino a un conjunto o cuerpo de Leyes, por las cuales se rige una materia determinada.

En lo demás, en ningún otro precepto constitucional se habla de las Cooperativas de modo expreso y ni siquiera en los art. 148 y 149 destinados a declarar y determinar cuáles son las materias de la competencia exclusiva del Estado ⁷² y las que pueden asumir las Comunidades Autónomas ⁷³.

La competencia en materia cooperativa corresponderá al Estado en la medida que no se haya asumido por los Estatutos de Autonomía ⁷⁴. Además, el Derecho estatal será, en todo caso, supletorio del Derecho de las Comunidades Autónomas ⁷⁵.

Como señala MARTÍN FERNÁNDEZ ⁷⁶, el artículo 124 del Código de Comercio sólo reputa mercantiles, quedando sujetas a sus preceptos, las operaciones que realice la entidad con terceros. Si constituyese materia mercantil, a tenor de lo dispuesto en la Constitución ⁷⁷, estaríamos ante una

⁷¹«La Constitución y las Cooperativas», Documentación Administrativa, nº.186. 1.980, páginas 78 y 79.

⁷²Artículo 149.1 de la Constitución.

⁷³Artículo 148.1 de la Constitución.

⁷⁴Artículo 149.3 punto segundo de la Constitución.

⁷⁵Artículo 149.3 punto tercero de la Constitución.

⁷⁶Vid., MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: «Las Cooperativas y su régimen tributario», La Ley, 1.994, página 26.

⁷⁷Artículo 149. 1. 6º.

materia cuya regulación queda reservada al Estado. Este precepto, que regula las competencias exclusivas del Estado, no se refiere a las Cooperativas, por lo que en virtud de lo dispuesto en su número 3, *“las materias no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas en virtud de sus respectivos Estatutos”*. Como ha puesto de relieve el Tribunal Constitucional, *“la Constitución no reserva de modo directo y expreso competencia alguna al Estado en materia de Cooperativas, y en consecuencia, de acuerdo con el artículo 149. 3 de la propia Norma, la Comunidad tiene las competencias que haya asumido en su Estatuto, correspondiendo al Estado las no asumidas”*⁷⁸.

En consecuencia, para determinar la competencia efectiva del Estado en esta materia, se precisa un estudio exhaustivo de todos y de cada uno de los Estatutos de Autonomía, a fin conocer, primero, la competencia de cada Comunidad y, subsiguientemente, la del Estado.

De los 17 Estatutos correspondientes a las 17 Comunidades Autónomas constituidas en España, cabe agrupar éstas, hasta la fecha del 23 de diciembre de 1.992 ⁷⁹, en las cuatro categorías o tipos siguientes:

- 1^a Comunidades Autónomas con competencia exclusiva en materia cooperativa: Andalucía, Cataluña, Comunidad Valenciana, Navarra, País Vasco.
- 2^a Comunidades Autónomas con facultad de desarrollo legislativo y ejecución de la legislación: Canarias, Galicia, Baleares.
- 3^a Comunidades Autónomas que en un futuro y por Ley Orgánica pueden tener competencias: Aragón, Castilla - La Mancha, Castilla - León, Extremadura.

⁷⁸Sentencia 72/1.983, de 29 de julio (B.O.E. de 18 de agosto). En parecidos términos STC 155/1.993, de 6 de mayo.

⁷⁹En esta fecha entra en vigor la Ley Orgánica 9/1.992.

4ª Comunidades Autónomas en cuyos Estatutos no se hace alusión a las Cooperativas: Asturias, Cantabria, La Rioja, Madrid y Murcia.

En adelante y a partir de la fecha del 23 de diciembre de 1.992, es preciso tener muy presente en este punto, el contenido de la Ley Orgánica 9/1.992, de Transferencia de Competencias a Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución. Se transfiere la competencia exclusiva en las materias de Cooperativas y mutuas no integradas en el sistema de Seguridad Social, respetando la legislación mercantil, a las Comunidades Autónomas de Asturias, Cantabria, La Rioja, Región de Murcia, Aragón, Castilla - La Mancha, Extremadura, Islas Baleares, Madrid, Castilla y León.

La Constitución Española, en su artículo 129.2, ordena a los poderes públicos el fomento, mediante una legislación adecuada, de las Sociedades Cooperativas. Fruto de esta orden surge la Ley General de Cooperativas⁸⁰.

Como indica su Exposición de Motivos, esta Ley, tiene el carácter de Derecho supletorio respecto al Derecho de las Comunidades Autónomas con competencias legislativas en materia de Cooperativas.⁸¹

La Ley General es de aplicación a todas las Sociedades Cooperativas con domicilio social en el territorio del Estado, excepto aquellas cuyas relaciones de carácter cooperativo interno resulten definitorias del objeto social

⁸⁰Ley 3/1.987, de 2 de abril. Fue sancionada el 2 de abril de 1.987, se publicó en el Boletín Oficial del Estado, número 84, del día 8 siguiente, y, conforme al art. 2.1 del Código Civil, entró en vigor a los veinte días de su completa publicación en el Boletín Oficial del Estado, esto es, el día 29 de abril de 1.987. Sobre esta Ley, vid. entre otros a Vid. ALONSO SOTO, F.: «Ensayos sobre la Ley de Cooperativas», UNED, Madrid, 1.990.

⁸¹La Disposición Adicional Primera de la Ley General de Cooperativas señala que: «*las competencias que en la presente Ley se atribuyen al Consejo de Ministros, Ministro de Trabajo y Seguridad Social y Director general de Cooperativas y Sociedades Laborales se entenderán atribuidas a los correspondientes órganos de las Comunidades Autónomas que entre las competencias que hayan asumido tengan la de ejecución de la legislación cooperativa, respecto a las Sociedades Cooperativas que puedan desarrollar sus actividades cooperativizadas exclusivamente dentro del ámbito territorial de la respectiva Comunidad Autónoma. Las competencias que en la presente Ley se*

cooperativizado, y entendiéndose por tales relaciones las de la Cooperativa con sus socios, se lleven a cabo dentro del territorio de una Comunidad Autónoma que, en uso de su competencia legislativa exclusiva, haya regulado dichas Sociedades, sin perjuicio de que establezcan relaciones jurídicas con terceros o de que realicen actividades de carácter instrumental o personales accesorias al referido objeto social fuera del territorio de dicha Comunidad Autónoma.⁸²

A efectos de la competencia de desarrollo legislativo que tienen atribuidas determinadas Comunidades Autónomas en materia de Cooperativas, tendrán el carácter de normas básicas las contenidas en la Ley General, excepto las de una serie de artículos en relación a los cuales las Comunidades Autónomas indicadas pueden realizar el mencionado desarrollo.⁸³

La nueva Ley deroga de modo expreso la Ley y el Reglamento anteriores de Cooperativas⁸⁴ y cuantas normas se opongan a ella salvo lo establecido respecto a las Cooperativas de Crédito en la disposición transitoria sexta de la misma (Disposición Derogatoria), normas éstas que han sido ya derogadas también al entrar en vigor la nueva Ley de Cooperativas del Crédito y su Reglamento.

atribuyen a otros Departamentos Ministeriales se entenderán atribuidas a los órganos de la Administración Central o de las Comunidades Autónomas de acuerdo con las normas que regulen dicha materia.”

⁸²Disposición Final Primera 1. de la Ley General de Cooperativas.

⁸³Estos artículos son, según la Disposición Final Primera 2., los siguientes: artículo 2.º, artículo 3.º, artículo 4.º, artículo 9.º 2 y 3; artículo 10; artículo 11; artículo 13.2; artículo 15.3 y 4; artículo 18.3, 4, 5, 6 y 7; artículo 20; artículo 21, artículo 23; artículo 27.2, 3 y 4; artículo 30.2, 3 y 4; artículo 31.2 y 3; artículo 32.2 y 3; artículo 33.3; artículo 36.6, 7 y 9; artículo 37.3 a) y b) y 4; artículo 38.2 y 3; artículo 39.2 y 3, artículo 40.2, 3, 5 y 8; artículo 41.2 y 3; artículo 45; artículo 46.5; artículo 47.2; artículo 48.2 y 3, artículo 54.2; artículo 55.2; artículo 56.4 y 5; artículo 58; artículo 59; artículo 60.1, 2 y 3; artículo 61, artículo 63; artículo 75; artículo 78; artículo 79; artículo 81; artículo 82; artículo 90.2, 3 y 4; artículo 91.3, 4 y 5; artículo 93; artículo 96; artículo 97; artículo 98; artículo 99; artículo 100; artículo 116; artículo 119; artículo 121; artículo 122, artículo 123; artículo 124; artículo 128; artículo 130; artículo 131, artículo 132; artículo 134; artículo 136; artículo 137; artículo 153.1 y 2 c); artículo 154.2 a), b) y d); artículo 155; artículo 156, artículo 157; artículo 159 artículo 160; artículo 161; artículo 162; artículo 163; disposición adicional primera; disposición adicional segunda; disposición transitoria primera; disposición transitoria segunda, disposición transitoria tercera; disposición transitoria cuarta; disposición transitoria quinta; disposición final segunda; disposición final tercera, y disposición final cuarta.

⁸⁴Ley 52/1.974 y Real Decreto 2710/1.978.

Las Cooperativas de las distintas clases relacionadas en la Ley General de Cooperativas se registrarán, en primer término, por las disposiciones especiales aplicables a cada una de ellas, según la presente Ley, y en segundo lugar por las normas de carácter general de la misma. No obstante, serán de aplicación a todas las clases de Cooperativas lo establecido sobre operaciones con terceros y socios de trabajo ⁸⁵, con la excepción establecida respecto a las Cooperativas de Trabajo Asociado y de Explotación Comunitaria de la Tierra ⁸⁶. También será de aplicación a todas las clases de Cooperativas lo establecido sobre los asociados en el Capítulo V de la Ley General de Cooperativas.

En todo caso, las Cooperativas quedarán sujetas a la legislación específica aplicable en función de la actividad empresarial que desarrollen.

La Ley tiene 163 artículos, que se ordenan en 3 títulos, divididos en capítulos y secciones, 5 Disposiciones Adicionales, 7 Disposiciones Transitorias, 6 Disposiciones Finales, y 1 Derogatoria, precedido todo ello de un Preámbulo en el que fundamenta las razones de su promulgación y expone o hace notar las novedades principales de la misma frente a la legislación anterior.

Es la Ley en este aspecto, como el Código general y común del régimen de las Cooperativas españolas, constituyendo con las Leyes de Cooperativas de las cinco Comunidades Autónomas que tienen Ley propia, las fuentes principales, del Nuevo Derecho Cooperativo Español.

Estas últimas son :

⁸⁵En el número 2 del artículo 5 y en el artículo 30 de la Ley General de Cooperativas.

⁸⁶En el artículo 30.

- País Vasco: Ley 4/1.993, de 24 de junio de Cooperativas de Euskadi⁸⁷.
- Cataluña: Decreto - Legislativo 1/1.992, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de Catalunya.⁸⁸
- Andalucía: Ley 2/1.985, de 2 de mayo de Sociedades Cooperativas Andaluzas.⁸⁹
- Valenciana: Ley 11/1.985, de 25 de octubre, modificada por la Ley 3/1.995, de 2 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.
- Navarra: Ley foral 12/1.989, de 3 de julio de Cooperativas de Navarra, modificada por la ley foral de 2 de julio de 1.996, y ley foral 9/1.994, de 21 de junio, reguladora del Régimen Fiscal de las Cooperativas Navarras⁹⁰.

Junto a ellas también ha sido aprobados la Ley 13/1.989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito y el artículo 98 de la Ley 31/1.990, de 27 de diciembre⁹¹, por el que se crea el Instituto Nacional de Fomento de la Economía Social.

⁸⁷ Vid., entre otros a LARRAÑAGA ZABALA, J.: «Análisis de la legislación vasca sobre Cooperativas», Caja Laboral Popular, San Sebastián, 1.985.

⁸⁸ Vid., sobre este tema, entre otros a ROSEMBUI, T. «Ley de Cooperativas. Catalunya - Euskadi». Biblioteca Ceac, Barcelona, 1.983.

⁸⁹ Vid., entre otros a MILLÁN GARRIDO, A. y PENDÓN MELÉNDEZ, M. A. «Régimen jurídico de las Cooperativas en Andalucía», Algaida Derecho, Madrid, 1.995.

⁹⁰ Vid., sobre este tema a DEL BURGO TAJADURA, J. I.: «Curso de Derecho Foral Público de Navarra», Aranzadi, Pamplona, 1.996.

⁹¹ Presupuestos Generales del Estado para 1.991.

Conviene mencionar la existencia de una propuesta de Estatuto Europeo de la Sociedad Cooperativa Europea, lo que permitirá la creación de Cooperativas y grupos cooperativos europeos⁹².

B. ANTECEDENTES Y CAUSAS DE LA REFORMA DE LA LEY GENERAL.

El nacimiento de las Cooperativas en España se remonta al siglo XIX, pero datan de épocas mucho más remotas ciertas agrupaciones, gremios o comunidades, como un claro antecedente del movimiento cooperativo⁹³.

Los principales hitos en esta materia los podemos resumir del siguiente modo⁹⁴:

- Ley de Sindicatos agrícolas de 28 de enero de 1.906.
- Ley de Cooperativas de 9 de septiembre de 1.931.
- Ley de Cooperación de 2 de enero de 1.942.
- Reglamento de desarrollo de la Ley anterior de 11 de noviembre de 1.943.
- Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de enero de 1.948.

⁹² Vid., sobre este tema y entre otros a CABALLER, V, JULIÁ IGUAL, J.F. y SEGURA, B. «Marco jurídico y fiscal del asociacionismo agrario en la CEE», Primer Congreso Internacional de Organizaciones de Productores Agrarios de la Cuenca del Mediterráneo, 1.987, páginas 211 a 228.

⁹³ Sobre estos antecedentes, vid. entre otros a PALLARES RODRIGUEZ M. R. : «Fiscalidad de las Cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades», Revista Técnica Tributaria A.E.A.F. n. 16 de Enero-Marzo de 1.992, página 37.

⁹⁴ Cfr. BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C. : «La revisión del concepto de sociedad cooperativa en el derecho positivo español», Revista de la Hacienda Pública Española, n.º.94, 1.985, páginas de 191 a 205. Vid, también a BAYÓN MARINÉ, I. y SERRANO ALTAMIRAS, R. «Régimen jurídico de las cooperativas», Anaya, Madrid, 1.970. VICENT CHULIÁ, F. «El accidentado desarrollo de nuestra legislación Cooperativa», Revista Jurídica de Cataluña, número 4, 1.979.

- Decreto 888/1.969, de 9 de mayo que regulaba el Estatuto Fiscal de las Cooperativas.
- Reglamento de 13 de agosto de 1.971.

Los antecedentes inmediatos de la Ley están en la Ley General de Cooperativas de 19 de diciembre de 1.974⁹⁵ y en su Reglamento de 1.978⁹⁶. Estos textos fueron adaptados al cambio y a la reforma política de 1.975, conforme al Real Decreto Ley 31/1.977, dando lugar al Real Decreto 2508/1.977 y al nuevo Reglamento aprobado por el Real Decreto 2810/1.978 de 16 de noviembre.

Como señala en su Exposición de Motivos, la Ley General de Cooperativas⁹⁷, la Ley General de 19 de diciembre de 1.974 y, en especial, su Reglamento de 1.978, constituyeron un perfeccionamiento importante en la regulación de las Sociedades Cooperativas, aun cuando éste tuvo que moverse dentro del marco establecido por la Ley que desarrollaba y ésta, a su vez, partía de presupuestos políticos y socioeconómicos diferentes a los vigentes en 1.987.

El cambio experimentado tanto en el sistema político español como en la estructura del Estado, con la atribución de distintas competencias en materia cooperativa a las Comunidades Autónomas, y el mandato de la Constitución Española que, en el apartado 2 de su artículo 129 ordena a los poderes públicos el fomento, mediante una legislación adecuada, de las Sociedades Cooperativas, son nuevos hechos que reclaman una reforma del régimen jurídico de las Sociedades Cooperativas y de las posibilidades de asociación de las mismas.

⁹⁵Ley 52/1.974.

⁹⁶Real Decreto 2710/1.978, de 16 de noviembre.

⁹⁷Ley 3/1.987, de 2 de abril. Vid, a este respecto, y entre otros a VERGEZ, M.: «El Derecho de las Cooperativas y su reforma», Civitas, Madrid, 1.973.

Aboga también en favor de la reforma del régimen de las Sociedades Cooperativas, la necesidad de perfeccionar los medios jurídicos a disposición de los socios para que el principio de su participación en el gobierno y control de la Sociedad no sea una declaración formal sino una realidad en la práctica, sin mengua de la eficacia en la gestión.

Asimismo, la exigencia de potenciar cuanto favorezca el desarrollo de la actividad empresarial de las Cooperativas, hace preciso perfeccionar o crear los sistemas que estimulen en las Sociedades Cooperativas el incremento de los recursos financieros propios; fortalecer las garantías de los terceros en sus relaciones económicas con las Cooperativas; ampliar los mecanismos de control sobre la gestión y, aceptando con pragmatismo las realidades del mercado, abrir las posibilidades para determinadas clases de Cooperativas, de realizar operaciones con terceros no socios.

La naturaleza y características de las Sociedades Cooperativas exige evitar una rígida regulación de las mismas, con el fin de posibilitar y respetar la facultad de autorregulación de los socios de fijar, a través de los Estatutos, las reglas por las que ha de regirse la Sociedad, lo que obliga a introducir en la Ley una amplia casuística que flexibilice las normas establecidas con criterios de generalidad.

Se ha tenido presente, también, el carácter de Derecho supletorio de la Ley General respecto al Derecho de las Comunidades Autónomas con competencias legislativas en materia de Cooperativas.

C. CAPITAL SOCIAL Y APORTACIONES.⁹⁸

El capital social estará constituido por las aportaciones obligatorias y voluntarias de los socios y, en su caso, de los asociados.

Los Estatutos fijarán el capital social mínimo con que puede constituirse y funcionar la Cooperativa, y que deberá estar totalmente desembolsado.

Para determinar la cifra de capital desembolsado se restarán, en su caso, las deducciones realizadas sobre las aportaciones en satisfacción de las pérdidas imputadas a los socios.

Las aportaciones se acreditarán mediante títulos nominativos que en ningún caso tendrán la consideración de títulos valores. También podrán acreditarse mediante libretas de participación normativas que reflejarán, en su caso, las actualizaciones de las aportaciones y las deducciones de éstas en satisfacción de las pérdidas imputadas al socio.

El importe total de las aportaciones de cada socio, en las Cooperativas de primer grado, no puede exceder del 25 por 100 del capital social.⁹⁹

La cuantía de las aportaciones obligatorias será igual para cada socio, salvo que los Estatutos establezcan que el importe de las aportaciones sea proporcional al compromiso o uso potencial que cada socio asuma de los servicios cooperativizados.

⁹⁸Con carácter general puede consultarse el trabajo sobre el tema de JULIÁ IGUAL, Juan Francisco. «El régimen económico en la legislación cooperativa española. Una referencia previa necesaria al nuevo régimen fiscal de las Cooperativas», Carta Tributaria, Monografías n.º 134, 1991.

⁹⁹Artículo 72 de la Ley General de Cooperativas.

Los Estatutos fijarán la aportación obligatoria mínima para ser socio. Un 25 por 100, al menos, deberá desembolsarse para adquirir la condición de socio, y el resto en la forma y plazos previstos por el Estatuto o por la Asamblea General.

La Asamblea General podrá acordar la exigencia de nuevas aportaciones obligatorias, fijando la cuantía, plazos y condiciones de desembolso.¹⁰⁰ Asimismo fijará la cuantía de las aportaciones obligatorias de los nuevos socios y las condiciones y plazos para su desembolso, armonizando las necesidades económicas de la Cooperativa y el principio de facilitar la incorporación de nuevos socios.¹⁰¹

La Asamblea General y, si lo prevén los Estatutos, el Consejo Rector, podrán acordar la admisión de aportaciones voluntarias al capital social.¹⁰²

Los Estatutos determinarán si las aportaciones desembolsadas al capital social devengan o no intereses. En caso afirmativo, el tipo de interés lo fijarán, para las aportaciones obligatorias, los Estatutos o, en su defecto, la Asamblea General, y para las aportaciones voluntarias el acuerdo de emisión de las mismas. En ningún supuesto podrá exceder en más de tres puntos del tipo de interés básico del Banco de España.¹⁰³

Los Estatutos regularán el derecho al reembolso de las aportaciones en caso de baja del socio, ya sea a éste o a sus derechohabientes, de acuerdo con las siguientes normas:

¹⁰⁰ Artículo 73 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁰¹ Artículo 74 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁰² Artículo 75 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁰³ Artículo 76 de la Ley General de Cooperativas. La Ley de Sociedades de Cooperativas Andaluzas limita el interés al que se fije por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía. La Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, Ley 3/1.995 limita el tipo de interés a seis puntos por encima del interés básico del Banco de España.

- a) Del importe de las aportaciones en el momento de la baja, se deducirán las pérdidas imputadas al socio, correspondientes al ejercicio económico en que se haya producido la baja y/o a otros ejercicios anteriores y que no hubiesen sido compensadas o satisfechas por el socio.
- b) Del importe de las aportaciones obligatorias, que resulte de la aplicación de lo establecido en el anterior apartado a), el Consejo Rector podrá acordar deducciones hasta el máximo establecido por los Estatutos, que no podrá ser superior al 30 por 100 en el supuesto de baja por expulsión, ni al 20 por 100 en el de baja voluntaria no justificada.

Las deducciones a que se refiere este apartado, en ningún caso se podrán realizar sobre las aportaciones voluntarias, ni procederán cuando la baja sea justificada.

El plazo de reembolso no excederá de cinco años, a partir de la fecha de la baja. En el supuesto de fallecimiento del socio, el reembolso a los derechohabientes deberá realizarse en un plazo no superior a un año desde el hecho causante.

Las cantidades pendientes de reembolso no serán susceptibles de actualización, y darán derecho a percibir el tipo de interés básico del Banco de España más tres puntos.¹⁰⁴

El importe de los reintegros de los créditos a largo plazo, que se realicen mediante la reducción de los excedentes disponibles, o del abono al socio de un precio inferior al medio de mercado por los bienes que entrega para la actividad cooperativa, o, en su caso, mediante el abono de anticipos laborales por cuantía inferior a las retribuciones normales en la zona, se

considerarán como aportaciones al capital social, imputándose individualmente a cada socio en función de la actividad cooperativa que haya desarrollado.¹⁰⁵

Los Estatutos o, en su caso, la Asamblea General, podrán establecer cuotas de ingreso y/o periódicas, que no integrarán el capital social ni serán reintegrables.

El importe de las cuotas de ingreso de los nuevos socios no podrá ser superior al 25 por 100 del de las aportaciones obligatorias que los mismos hayan de realizar.

Los bienes de cualquier clase entregados por los socios para la gestión cooperativa y, en general, los pagos para la obtención de los servicios cooperativizados, no integran el capital social y están sujetos a las condiciones fijadas y contratadas con la Sociedad Cooperativa.

La Asamblea General podrá acordar la admisión de financiación voluntaria por los socios, bajo cualquier modalidad jurídica y con el plazo y condiciones que se establezcan en el propio acuerdo. En ningún caso integrarán el capital social.

Las Cooperativas, previo acuerdo de la Asamblea General, podrán emitir obligaciones, cuyo régimen de emisión se ajustará a lo dispuesto en la legislación vigente, debiendo practicarse las oportunas inscripciones en el Registro de Cooperativas.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Artículo 80 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁰⁵ Artículo 83.3 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁰⁶ Artículo 81 de la Ley General de Cooperativas.

D. PERSONALIDAD JURÍDICA.¹⁰⁷

Las Sociedades se constituyen mediante escritura pública, que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil. Con la inscripción adquieren las Sociedades personalidad jurídica ¹⁰⁸.

La Sociedad Cooperativa quedará constituida y tendrá personalidad jurídica desde el momento en que se inscriba en el correspondiente Registro de Cooperativas la escritura pública de constitución de la misma ¹⁰⁹.

La inscripción se realiza en el "Libro de Inscripción de Sociedades Cooperativas", del Registro de Cooperativas correspondiente, haciendo constar en el "folio destinado a cada Sociedad" una serie de datos ¹¹⁰.

La inscripción de los actos de constitución, modificación de los Estatutos sociales, fusión escisión, escisión-fusión, descalificación, disolución y liquidación de las Sociedades Cooperativas será constitutiva ¹¹¹.

Entre tanto no se inscriba no se da el supuesto de sociedad cooperativa irregular, sino el de sociedad cooperativa en constitución ¹¹².

¹⁰⁷ Con respecto al atributo de la personalidad jurídica en las cooperativas, vid. entre otros a SANZ JARQUE, J.J. : Op. Cit., páginas 70 y 71.

¹⁰⁸ Artículo 7 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

¹⁰⁹ Artículo 6 de la Ley General de Cooperativas.

¹¹⁰ Que señala el artículo 27.3 de la Ley General de Cooperativas. Los datos que deberán hacerse constar en la descripción de la Cooperativa serán los siguientes: Nombre de la Cooperativa, domicilio social inicial, y si éste se ha modificado, localidad, provincia, fecha del asiento de presentación, clase de Cooperativa, ámbito, número inicial de socios, capital social mínimo, si está en liquidación o extinguida, y Registro al que ha sido trasladada. En el ángulo superior derecho del folio existirán dos casillas, en las que, respectivamente, se insertará la clave y número de inscripción de la Cooperativa y, en su caso, la clave y número con el que figurase inscrita en el anterior Registro. Todas estas circunstancias estarán indicadas como datos fijos en la parte superior de la hoja registral.

¹¹¹ Artículo 19 de la Ley General de Cooperativas.

¹¹² Artículo 10 de la Ley General de Cooperativas.

Desde el punto de vista fiscal, hasta el momento de la inscripción estaremos ante un ente sin personalidad jurídica ¹¹³, atribuyéndose a los socios los rendimientos que pudieran obtenerse, en función a las normas o pactos aplicables en cada caso, y si estos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales. ¹¹⁴ Las rentas imputadas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan.

E. SOCIOS Y ASOCIADOS. ¹¹⁵

Las Cooperativas de primer grado deberán estar integradas por cinco socios, como mínimo. Las de segundo o ulterior grado por, al menos, dos Cooperativas ¹¹⁶.

Esta innovación, con respecto a la legislación anterior, de reducir a cinco el número de socios necesarios para la constitución y funcionamiento de una Cooperativa de primer grado, amplía la posibilidad de acceso de pequeños colectivos al sistema cooperativo. La de reducir a dos el número mínimo de Cooperativas para constituir las de segundo o ulterior grado, también sirve para aumentar las posibilidades de integración económica.

¹¹³ De los recogidos en el artículo 33 de la Ley General Tributaria. Vid., la Resolución de la Dirección General de Tributos de 18-11-1.993, por la que una sociedad en constitución no está obligada a presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades.

¹¹⁴ La Nueva Ley del Impuesto de Sociedades señala en su artículo 6.1 que las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si estos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

¹¹⁵ Vid. entre otros a PAZ CANALEJO, N.: «Comentarios Ley General de Cooperativas». Revista de Derecho Privado. Vol. 2º., Madrid, 1989-90. páginas 1 y siguientes. SANZ JARQUE, J.J.: «Derechos y Obligaciones de los socios de las Cooperativas», REVERSCO, nº. 54 y 55. Madrid, 1986-87.

¹¹⁶ Artículo 7 de la Ley General de Cooperativas.

Una de las causas de la disolución de una cooperativa es la reducción del número de socios por debajo del mínimo establecido, sin que se restablezca en el plazo de seis meses ¹¹⁷.

En las Cooperativas de primer grado pueden ser socios, tanto las personas físicas como las jurídicas, públicas o privadas, con las salvedades establecidas en función de la clase de Cooperativa.

En las Cooperativas de segundo o ulterior grado sólo pueden ser socios las Sociedades Cooperativas, salvo los de trabajo y el límite establecido para las Sociedades Agrarias de Transformación, con respecto a las formadas por Cooperativas Agrarias.

Nadie podrá pertenecer a una Cooperativa a título de empresario, contratista, capitalista u otro análogo, respecto de la misma o de los socios como tales. ¹¹⁸

En las Sociedades Cooperativas de primer grado que no sean de Trabajo Asociado o de Explotación Comunitaria de la Tierra, y en las de segundo o ulterior grado, los Estatutos podrán prever la admisión de socios de trabajo, personas físicas, cuya actividad cooperativizada consistirá en la prestación de su trabajo personal en la Cooperativa.

Serán de aplicación a los socios de trabajo las normas establecidas por esta Ley para los socios trabajadores de las Cooperativas de Trabajo Asociado.

Los Estatutos de las Cooperativas que prevean la admisión de socios de trabajo, deberán fijar los criterios que aseguren, en congruencia con los principios que inspiran la Sociedad Cooperativa, la equitativa y ponderada

¹¹⁷ Artículo 103.6° de la Ley General de Cooperativas.

¹¹⁸ Artículos 29, 30 y 148.1 de la Ley General de Cooperativas.

participación de estos socios en las obligaciones y derechos económicos. En todo caso, las pérdidas determinadas en función de la actividad cooperativizada, se imputarán al Fondo de Reserva y, en su defecto, a los socios usuarios, en la cuantía necesaria para garantizar a los socios de trabajo una compensación mínima igual al 70 por 100 de las retribuciones satisfechas en la zona por igual trabajo y, en todo caso, no inferior al importe del salario mínimo interprofesional.¹¹⁹

Los Estatutos establecerán los requisitos necesarios para la adquisición de la condición de socio, que en ningún caso, podrán estar vinculados a motivos políticos, sindicales, religiosos, de nacionalidad, sexo, raza o estado civil, salvo que fueran incompatibles con el objeto social.

En todo caso, para adquirir la condición de socio será necesario desembolsar la cuantía que fijen los Estatutos de la aportación obligatoria mínima para ser socio y suscribir el resto de dicha aportación obligatoria.¹²⁰

El socio podrá darse de baja voluntariamente en la Cooperativa en cualquier momento.¹²¹

En las Cooperativas cada socio tendrá un voto. No obstante, en las Cooperativas de segundo o ulterior grado, si lo prevén los Estatutos, el voto de los socios podrá ser proporcional a su participación en la actividad cooperativizada de la Sociedad y/o al número de socios que integran la Cooperativa asociada, con algunas limitaciones.¹²²

¹¹⁹ Artículo 30 de la Ley General de Cooperativas.

¹²⁰ Artículo 31 de la Ley General de Cooperativas.

¹²¹ Artículo 32 de la Ley General de Cooperativas.

¹²² Artículo 47 .2 de la Ley General de Cooperativas. En todo caso, el número de votos por socio no podrá ser superior al tercio de los votos totales, salvo que la Sociedad esté integrada sólo por tres socios, en cuyo caso el límite se elevará al 40 por 100, y si la integrasen únicamente dos socios, los acuerdos deberán adoptarse por unanimidad de voto de los socios.

Los socios no responderán personalmente de las deudas sociales, salvo disposición en contrario de los Estatutos, en cuyo supuesto deberán determinar el alcance de la responsabilidad.¹²³

El importe total de las aportaciones de cada socio al Capital Social, en las Cooperativas de primer grado, no puede exceder del 25 por 100 del capital social. La cuantía de las aportaciones obligatorias será igual para cada socio, salvo que los Estatutos establezcan que el importe de las aportaciones sea proporcional al compromiso o uso potencial que cada socio asuma de los servicios cooperativizados.¹²⁴

En la regulación de la figura del asociado se introducen profundas innovaciones con respecto a la legislación anterior, que tienen por objeto, dentro de la orientación general de la Ley General, potenciar cuanto favorezca el desarrollo de la actividad empresarial de la Cooperativa, el estimular el incremento de los recursos financieros propios.

Manteniendo la autonomía de las Cooperativas para incorporar o no la figura del asociado en sus Estatutos, se amplía el campo de las personas que pueden ser asociados, facultando para serlo a cualquier persona física o jurídica, pública o privada, con independencia de que antes hubiese sido o no socio de la Cooperativa.

Simultáneamente, una misma persona no podrá tener en la misma Cooperativa la condición de socio y de asociado. Las Cooperativas, mientras tengan admitidos asociados, no podrán suprimir esta figura, ni mediante la modificación de Estatutos.¹²⁵

¹²³ Artículo 71 de la Ley General de Cooperativas.

¹²⁴ Artículos 72.4 y 73.1 de la Ley General de Cooperativas.

¹²⁵ Artículo 39 de la Ley General de Cooperativas.

Se amplían también las posibilidades de los asociados para hacer aportaciones al capital social, al desaparecer las limitaciones que establecía la legislación anterior, que quedan reducidas a que la suma de las aportaciones de los asociados no podrá ser superior al 33 por 100 de las aportaciones de la totalidad de los socios al capital social.

Para adquirir la condición de asociado será necesario desembolsar la aportación mínima al capital social que fijen los Estatutos o, en su defecto, la Asamblea General.

Las aportaciones de los asociados al capital social, que se acreditarán mediante títulos nominativos y especiales, deberán reflejarse contablemente en cuentas distintas a las de las aportaciones de los socios.

Los asociados no estarán obligados a realizar nuevas aportaciones obligatorias al capital social. La Asamblea General podrá autorizar a los asociados para realizar aportaciones voluntarias al capital social.

Los asociados no responderán personalmente de las deudas sociales.

Se mantiene el criterio de que los asociados en ningún caso tendrán derecho a retorno, ni podrán desarrollar actividades cooperativizadas. Por sus aportaciones al capital social, los asociados devengarán el interés pactado, que no podrá ser inferior al percibido por los socios ni exceder en más de cinco puntos del tipo de interés básico del Banco de España.¹²⁶

También existen limitaciones al derecho de voto de los asociados en las Asambleas Generales, cuya suma total no podrá superar el 20 por 100 del total de los votos de los socios de la Cooperativa, y, sin renunciar al criterio de prohibición de que los asociados ocupen cargos en los órganos sociales,

¹²⁶Artículo 40 de la Ley General de Cooperativas.

se abre cauce a una mayor participación de éstos en la vida de la Sociedad, al posibilitar que los Estatutos puedan prever la asistencia a las reuniones del Consejo Rector, con voz y sin voto, de un representante elegido de entre los asociados, por éstos.

F. EJERCICIO ECONÓMICO Y DOMICILIO.

El ejercicio económico de la Cooperativa, salvo manifestación expresa en los Estatutos, coincidirá con el año natural.

El Consejo Rector estará obligado a formular, en el plazo máximo de cuatro meses, contados a partir del cierre del ejercicio económico, el balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, la Memoria Explicativa y la propuesta de distribución de excedentes y destino de los beneficios extracooperativos o de la imputación de pérdidas.¹²⁷

La Sociedad Cooperativa tendrá su domicilio social, dentro del territorio del Estado español y del ámbito de la Sociedad, en el lugar donde realice preferentemente sus actividades con sus socios o centralice su gestión administrativa y la dirección empresarial¹²⁸.

¹²⁷ Artículos 82.1 y 2 de la Ley General de Cooperativas.

¹²⁸ Artículo 3 de la ley General de Cooperativas.

G. CONTENIDO MÍNIMO DE LOS ESTATUTOS.

Los Estatutos de las Sociedades Cooperativas deberán expresar ¹²⁹:

- 1°. La denominación.
- 2°. El domicilio.
- 3°. El ámbito territorial dentro del cual la Cooperativa puede desarrollar actividades cooperativizadas con sus socios.
- 4°. La o las actividades empresariales a desarrollar por la Cooperativa para el cumplimiento de su fin social.
- 5°. La duración de la Sociedad.
- 6°. La responsabilidad de los socios por las deudas sociales.
- 7°. Los requisitos para la admisión como socio.
- 8°. La cuantificación de la participación mínima obligatoria del socio en la actividad empresarial que desarrolle la Cooperativa para el cumplimiento de su fin social.
- 9°. Normas de disciplina social, tipificación de las faltas y sanciones y procedimiento sancionador.
- 10°. La forma de publicidad y el plazo para la convocatoria de la Asamblea General, ordinaria o extraordinaria, en primera y segunda convocatoria.
- 11°. El capital social mínimo.
- 12°. La aportación obligatoria mínima al capital social, así como la parte que, de dicha aportación obligatoria, ha de ser desembolsada para adquirir la condición de socio.
- 13°. Cualquier otra exigencia impuesta por esta Ley.

¹²⁹ Artículo 12 de la Ley General de Cooperativas.

H. OPERACIONES CON TERCEROS.¹³⁰

Las Sociedades Cooperativas podrán realizar actividades y servicios cooperativizados con terceros no socios sólo cuando, para la clase de Cooperativa de que se trate, lo prevea la Ley general y en las condiciones y con las limitaciones que establece.

No obstante, toda Sociedad Cooperativa, cualesquiera que sea su clase, cuando, por circunstancias excepcionales no imputables a la misma, el operar exclusivamente con sus socios y, en su caso, con terceros dentro de los límites establecidos por la Ley General en atención a la clase de Cooperativa de que se trate, suponga una disminución de actividad que ponga en peligro su viabilidad económica, podrá ser autorizada para realizar o, en su caso, ampliar sus actividades y servicios con terceros, por el plazo y hasta la cuantía que fije la autorización en función de las circunstancias que concurren.

La solicitud se resolverá por la Dirección General de Cooperativas y Sociedades Laborales del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, que recabará cuantos informes estime oportunos. Cuando se trate de Cooperativas de Seguros, la autorización corresponderá al Ministerio de Economía y Hacienda, previo informe de la Dirección General de Cooperativas y Sociedades Laborales.

En todo caso los resultados, positivos o negativos, que obtengan las Sociedades Cooperativas de las actividades y servicios realizados con terceros, se imputarán al Fondo de Reserva obligatorio.¹³¹

¹³⁰ Vid. entre otros a BORJABAD GONZALO, P.: «Sexto Principio: integración», Sextas Jornadas de Derecho Cooperativo, Lérida, 1988 y PAZ CANALEJO, N.: «Artículo 5», volumen 1 en Comentarios al Código de Comercio y Legislación mercantil especial. Ley General de Cooperativas, XX-1.º, EDERSA, Madrid, 1.989, páginas 93 a 131.

¹³¹ Artículo 5 de la Ley General de Cooperativas.

Esta es una importante innovación contenida en la Ley General. Como es sabido, uno de los problemas fundamentales en la realidad actual de las cooperativas, con independencia de la naturaleza de la persona que sea su titular, es el de alcanzar un volumen suficiente de actividad económica, como presupuesto para mantener una situación competitiva en el mercado.

Esta problemática se agudiza en las empresas cooperativas, cuando se pretende mantener a ultranza el denominado principio mutualista, según el cual la Cooperativa únicamente puede realizar actividades y prestaciones de servicios en favor de sus socios; principio de exclusividad que, por otra parte, en ningún momento ha sido proclamado por la Alianza Cooperativa Internacional y que, en el Derecho Comparado, ha sido aplicado con gran flexibilidad.

No obstante, la innovación que se introduce de ampliar las posibilidades de las Cooperativas de realizar operaciones con terceros, queda enmarcada por normas orientadas a mantener la tradición legislativa española de una exigente congruencia con los principios cooperativos. Así, para evitar que dichas actividades puedan significar un lucro para los socios, se establece que los resultados positivos o negativos que se obtengan por las actividades o servicios cooperativizados realizados con terceros, se imputarán al Fondo de Reserva obligatorio, al tiempo que se impone la necesidad de reflejar en la contabilidad, de forma clara e inequívoca, las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros.

I. CLASES DE COOPERATIVAS.

1. *Cooperativas de Enseñanza.*¹³²

Son Cooperativas de Enseñanza las que desarrollan actividades docentes, en sus distintos niveles y modalidades, en cualquier rama del saber o de la formación técnica, artística, deportiva y otras. Podrán realizar también, como complementarias, actividades conexas o que faciliten las actividades docentes.

A las Cooperativas de Enseñanza les serán de aplicación las normas establecidas en la Ley General para las Cooperativas de Consumidores y Usuarios, cuando asocien a los padres de los alumnos, a sus representantes legales o a los propios alumnos.

Cuando la Cooperativa de Enseñanza asocie a profesores y a personal no docente y de servicios, le serán de aplicación las normas de la Ley General reguladoras de las Cooperativas de Trabajo Asociado.¹³³

2. *Cooperativas de Viviendas.*¹³⁴

Las Cooperativas de Viviendas asocian a personas físicas que precisen alojamiento para sí y sus familiares y/o locales; también podrán ser socios los Entes Públicos y las Cooperativas, así como las Entidades sin ánimo de lucro mercantil, que precisen locales en los que puedan desarrollar sus actividades.

¹³² Vid. entre otros a SANZ JARQUE, J.J. : Op. Cit., página 658.

¹³³ Artículo 145 de la Ley General de Cooperativas.

¹³⁴ Vid. entre otros, PENDAS DÍAZ, B. : «Clases de Cooperativas», Manual de Derecho Cooperativo, E.P., Barcelona, 1987 páginas 255 a 258 y 283. LAMOCA PÉREZ, C. : «Las aportaciones de capital en las cooperativas de viviendas. Incidencia en IVA y en IRPF», Impuestos, número 6, 1.992.

Tienen por objeto procurar a sus socios vivienda y/o locales; también podrán tener por objeto, incluso único, procurar edificaciones e instalaciones complementarias para el uso de viviendas y locales de los socios, la conservación y administración de las viviendas y locales, elementos, zonas o edificaciones comunes y la creación y suministro de servicios complementarios, así como la rehabilitación de viviendas, locales y edificaciones e instalaciones complementarias.

Las Cooperativas de Viviendas podrán adquirir, parcelar y urbanizar terrenos y, en general, desarrollar cuantas actividades y trabajos sean necesarios para el cumplimiento de su objeto social.

La propiedad o el uso y disfrute de las viviendas y locales podrán ser adjudicados o cedidos a los socios mediante cualquier título admitido en Derecho.

Cuando la Cooperativa retenga la propiedad de las viviendas o locales, los Estatutos establecerán las normas a que ha de ajustarse tanto su uso y disfrute por los socios, como los demás derechos y obligaciones de éstos y de la Cooperativa, pudiendo prever y regular la posibilidad de cesión o permuta del derecho de uso y disfrute de la vivienda o local con socios de otras Cooperativas de Viviendas que tengan establecida la misma modalidad.

Las Cooperativas de Viviendas podrán enajenar o arrendar a terceros, no socios, los locales comerciales y las instalaciones y edificaciones complementarias de su propiedad. La Asamblea General acordará el destino del importe obtenido por enajenación o arrendamiento de los mismos.

En caso de baja del socio, si lo prevén los Estatutos, podrán aplicarse a las cantidades entregadas por el mismo para financiar el pago de las viviendas y

locales, las deducciones por reembolso de participaciones ¹³⁵, hasta un máximo del 50 por 100 de los porcentajes que en el mismo se establecen.

Las cantidades a que se refiere el párrafo anterior, así como las aportaciones del socio al capital social, deberán reembolsarse a éste en el momento en que sea sustituido en sus derechos y obligaciones por otro socio.

Ninguna persona podrá desempeñar simultáneamente el cargo de miembro del Consejo Rector en más de una Cooperativa de Viviendas.

Los miembros del Consejo Rector en ningún caso podrán percibir remuneraciones o compensaciones por el desempeño del cargo, sin perjuicio de su derecho a ser resarcidos de los gastos que el desempeño del cargo les origine.

Las Cooperativas de Viviendas sólo podrán realizar promociones dentro del territorio a que alcance el ámbito de las mismas establecido estatutariamente.¹³⁶

Las Cooperativas de Viviendas, antes de presentar las cuentas anuales, para su aprobación a la Asamblea General, deberán someterlas a auditoría externa, en los ejercicios económicos en que se produzca alguno de los siguientes supuestos:

- a) Que la Cooperativa tenga en promoción, entre viviendas y locales, un número superior a 50.
- b) Cualquiera que sea el número de viviendas y locales en promoción, cuando correspondan a distintas fases, o cuando se construyan en

¹³⁵ Artículo 80 b) de la Ley General de Cooperativas.

¹³⁶ Artículo 129 de la Ley General de Cooperativas.

distintos bloques que constituyan, a efectos económicos, promociones diferentes.

- c) Que la Cooperativa haya otorgado poderes relativos a la gestión empresarial a personas físicas o jurídicas, distintas de los miembros del Consejo Rector o Director.
- d) Cuando lo prevean los Estatutos o lo acuerde la Asamblea General.¹³⁷

En las Cooperativas de Viviendas, el socio que pretendiera transmitir intervivos sus derechos sobre la vivienda o local, antes de haber transcurrido cinco años u otro plazo superior fijado por los Estatutos, desde la fecha de concesión de la cédula de habitabilidad de la vivienda o local, o del documento que legalmente la sustituya, deberá ponerlos a disposición de la Cooperativa, la cual los ofrecerá a los socios expectantes, por orden de antigüedad.

El precio de tanteo será igual a la cantidad desembolsada por el socio que transmite sus derechos sobre la vivienda o local, incrementada con la revalorización que haya experimentado, conforme al Índice de Precios al Consumo, durante el período comprendido entre las fechas de los distintos desembolsos parciales y la fecha de la transmisión de los derechos sobre la vivienda o local.

Transcurridos tres meses desde que el socio puso en conocimiento del Consejo Rector el propósito de transmitir sus derechos sobre la vivienda o local, sin que ningún socio expectante haga uso del derecho de preferencia para la adquisición de los mismos, el socio queda autorizado para transmitirlos, intervivos, a terceros no socios.

¹³⁷ Artículo 131 de la Ley General de Cooperativas.

Si el socio, no cumplimentara lo anteriormente indicado, y transmitiera a terceros sus derechos sobre la vivienda o local, la Cooperativa, si quisiera adquirirlos algún socio expectante, ejercerá el derecho de retracto, debiendo reembolsar al comprador el precio que se señaló anteriormente, incrementado con los gastos a que se refiere el número 2.º del artículo 1.518 del Código Civil. Los gastos contemplados por el número 1.º del referido artículo del Código Civil serán a cargo del socio que incumplió lo establecido ¹³⁸.

El derecho de retracto podrá ejercitarse, durante un año, desde la inscripción de la transmisión en el Registro de la Propiedad, o, en su defecto, durante tres meses, desde que el retrayente tuviese conocimiento de dicha transmisión.

Estas limitaciones no serán de aplicación cuando el socio transmita sus derechos sobre la vivienda o local a sus ascendientes o descendientes. ¹³⁹

Las Cooperativas de viviendas no son Cooperativas especialmente protegidas.

3. Cooperativas de Servicios. ¹⁴⁰

Son Cooperativas de Servicios las que asocian a personas físicas o jurídicas, titulares de explotaciones industriales o de servicios y a profesionales o artistas que ejerzan su actividad por cuenta propia, y tienen por objeto la prestación de suministros y servicios y la realización de operaciones

¹³⁸El artículo 1518 del Código Civil señala: "El vendedor no podrá hacer uso del derecho de retracto sin reembolsar al comprador el precio de la venta, y además:

1.º Los gastos del contrato y cualquier otro pago legítimo hecho para la venta.

2.º Los gastos necesarios y útiles hechos en la cosa vendida."

¹³⁹Artículo 132 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁴⁰Vid. entre otros a SANZ JARQUE, J.J. : Op. Cit., páginas 650 y 651.

encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios.

No podrá ser clasificada como Cooperativa de Servicios aquella en cuyos socios y objeto concurren circunstancias o peculiaridades que permitan su clasificación conforme a lo establecido en otra clase de Cooperativa.

Para el cumplimiento de su objeto, las Cooperativas de Servicios podrán desarrollar, entre otras, las siguientes actividades:

- a) Adquirir, elaborar, producir, fabricar, reparar y mantener instrumentos, maquinaria, instalaciones y cualesquiera materiales, productos y elementos necesarios o convenientes para la Cooperativa y para las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios.
- b) Ejercer industrias auxiliares o complementarias de las de los socios, así como realizar operaciones preliminares o ultimar transformaciones que favorezcan la actividad profesional o de las explotaciones de los socios.
- c) Transportar, distribuir y comercializar los servicios y productos procedentes de la Cooperativa y de la actividad profesional o de las explotaciones de los socios.
- d) En general, cualesquiera otras actividades que sean necesarias o convenientes o que faciliten el mejoramiento económico, técnico, laboral o ecológico de la actividad profesional o de las explotaciones de los socios.

Las Cooperativas de Servicios, si lo prevén sus Estatutos, podrán realizar actividades y servicios cooperativizados con terceros no socios, hasta un 10

por 100 del volumen total de actividad cooperativizada realizada con sus socios.

Cuando la Cooperativa realice las referidas actividades o servicios cooperativizados con terceros no socios, deberán ser reflejados en su contabilidad de forma separada y de manera clara e inequívoca.¹⁴¹

Las Cooperativas de Servicios podrán utilizar en su denominación términos que reflejen y sean congruentes con las características de la actividad que desarrollen los socios que integran la Cooperativa y con el sector económico, rama o actividad profesional a que corresponde la Sociedad, como Cooperativa Minera, de Detallistas, de Hostelería u otros análogos.

Las explotaciones de los socios que reciban los servicios y suministros de la Cooperativa deberán estar situadas dentro del ámbito territorial de la Sociedad, establecido estatutariamente. Para que los profesionales o artistas puedan integrarse como socios en la Cooperativa deberán desarrollar su actividad habitual dentro del referido ámbito territorial de la Sociedad.¹⁴²

*4. Cooperativas de Transportistas.*¹⁴³

La causa de la regulación de esta clase de Cooperativa hay que buscarla en el mandato que se encuentra en la Ley de Ordenación del Transporte Terrestre¹⁴⁴. El Reglamento de la citada Ley¹⁴⁵, regula aspectos básicos de este tipo de Cooperativas. La Ley señala que la Administración promoverá la agrupación y cooperación entre sí de los pequeños y medianos

¹⁴¹ Artículo 139 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁴² Artículo 140 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁴³ Vid. entre otros a SANZ JARQUE, J.J. : Op. Cit., páginas 653 y 654.

¹⁴⁴ Ley 16/1.987 de 30 de julio.

cooperativarios de transporte, protegiendo el establecimiento de fórmulas de colaboración y especialmente de Cooperativas ¹⁴⁶.

Son Cooperativas de Transportistas, según la Ley General, las que asocian a personas físicas o jurídicas, titulares de Empresas del transporte o profesionales que puedan ejercer en cualquier ámbito, incluso el local, la actividad de transportistas, de personas o cosas o de transporte mixto, y tienen por objeto las prestaciones de servicios y suministros y la realización de operaciones, encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las explotaciones de sus socios.

Las Cooperativas de Transportistas, para el cumplimiento de su objeto, podrán desarrollar, entre otras, las actividades que, en relación con las explotaciones de la Cooperativa y de sus socios, se señala para las Cooperativas de Servicios. ¹⁴⁷

5. Cooperativas de Seguros. ¹⁴⁸

Son Cooperativas de Seguros las que ejerzan la actividad aseguradora, en los ramos y con los requisitos establecidos en la Ley sobre Ordenación del Seguro Privado y disposiciones complementarias ¹⁴⁹, en alguna de las siguientes modalidades:

¹⁴⁵Real Decreto 1211/90, de 28 de septiembre.

¹⁴⁶Artículo 60.1.

¹⁴⁷Artículos 139.3 y 142 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁴⁸Vid. entre otros a PAZ CANALEJO, N. : «Las Cooperativas de Seguros», Revista Española de Seguros. nº 29, 1.982. SANZ JARQUE, J. J. : Op. Cit., páginas 654 y 655. GIMENEZ Y LORENTE, T. : «Mutuas Cooperativas y Seguros», Centro Permanente de Investigación Cooperativa de la Universidad Politécnica de Madrid, Editorial MAPFRE, Madrid, 1994. VARIOS, :«El seguro», Novenas Jornadas de Cooperativas 1991, serie monográfica nº.10, Servicio de Publicaciones de la Asociación de Expertos Cooperativos, Lérida.

¹⁴⁹Ley 33/1.984, de 2 de agosto y su Reglamento aprobado por Real Decreto 1348/1.985, de 1 de agosto.

- a) Cooperativas de Seguros a prima variable, formadas por personas físicas o jurídicas, que tienen por objeto la cobertura por cuenta común de los riesgos asegurados a sus socios, mediante el cobro de derramas con posterioridad a los siniestros, siendo la responsabilidad de los mismos mancomunada, proporcional al importe de los respectivos capitales asegurados en la propia Cooperativa y limitada a dicho importe.
- b) Cooperativas de Seguros a prima fija, formadas por personas físicas o jurídicas, que tienen por objeto la cobertura a sus socios de los riesgos asegurados mediante una prima fija pagadera al comienzo del período del riesgo.
- c) Cooperativas de Seguros de trabajo asociado, formadas únicamente por personas físicas que aportan su personal trabajo y cuya actividad empresarial consiste en cubrir riesgos a cualquier asegurado.

El ámbito de las Cooperativas de Seguros a prima fija y a prima variable determinará el territorio dentro del cual realizarán sus operaciones aseguradoras y estarán localizados los riesgos que aseguren y, en las Cooperativas de Seguros de trabajo asociado, determinará el territorio en el que deberán estar situados los centros de trabajo cooperativizados.

Las Cooperativas de Seguros se regirán, en primer lugar, por las normas establecidas en la Ley sobre Ordenación del Seguro Privado y, en cuanto no se oponga a ésta, por la Ley General de Cooperativas, siendo de aplicación a las Cooperativas de Seguros de trabajo asociado las normas especiales reguladoras de las Cooperativas de Trabajo Asociado.¹⁵⁰

¹⁵⁰ Artículo 143 de la Ley General de Cooperativas.

6. *Cooperativas Sanitarias.*¹⁵¹

Son Cooperativas Sanitarias las Cooperativas de Seguros cuya actividad empresarial consiste en cubrir riesgos relativos a la salud de sus socios o de los asegurados y de los beneficiarios de los mismos.

A las Cooperativas Sanitarias les serán de aplicación las normas establecidas por esta Ley para las Cooperativas de Seguros a prima fija, cuando tengan por objeto la cobertura, a sus socios y beneficiarios de éstos, de los riesgos relativos a la salud.

Cuando la Cooperativa Sanitaria asocie a profesionales de la salud y a personal no sanitario, le serán de aplicación las normas establecidas en la Ley General reguladoras de las Cooperativas de Seguros de trabajo asociado.

Cuando una Cooperativa de segundo o ulterior grado integre al menos una Cooperativa Sanitaria, aquélla podrá incluir en su denominación el término «Sanitaria».¹⁵²

7. *Cooperativas Educativas.*¹⁵³

La regulación de las Cooperativas Educativas entraña no solamente una modificación en su denominación respecto a las antiguas Cooperativas

¹⁵¹ Vid. entre otros, «El cooperativismo sanitario en el marco de un sistema nacional de salud», VII jornadas de Sanidad y Cooperativismo, Gabinete de Estudios y Promoción del Cooperativismo Sanitario, CINCA, Madrid, 1990. PAZ CANALEJO, N.: «Concepto y evolución del cooperativismo de segundo y ulterior grado en la Cooperación sanitaria», Fundación Espriu, Barcelona, 1992.

¹⁵² Artículo 144 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁵³ Vid. entre otros a SANZ JARQUE, J.J.: Op. Cit., páginas 659 a 651.

Escolares, sino un nuevo planteamiento de las mismas, a fin de adecuarlas con pragmatismo a la realidad sociológica del sector a que van dirigidas.

Las Cooperativas Educativas, que posibilitan el acceso de los jóvenes al conocimiento práctico de las técnicas de organización empresarial, enmarcadas en criterios democráticos y de solidaridad propios de la estructura cooperativa, asocian a alumnos de uno o más Centros docentes y tienen por objeto procurar, en las mejores condiciones de calidad, información y precio para el uso o consumo, bienes y servicios necesarios para la vida docente y el cultivo del tiempo libre de los socios. Los mencionados bienes y servicios puede adquirirlos la Cooperativa o ser producidos por la misma.

Las Cooperativas Educativas podrán adoptar las siguientes modalidades :

- a) De suministro a los socios de libros, de material escolar, didáctico o científico y de artículos deportivos y recreativos.
- b) De servicios directamente relacionados con la actividad de estudio, cultural, deportiva y recreativa de los socios, como residencias, comedores, bares, transportes, instalaciones deportivas y otros similares.

Los Estatutos fijarán el Centro o Centros docentes cuyos alumnos pueden integrarse como socios de la Cooperativa. El cese como alumno del Centro docente determina la baja obligatoria en la Cooperativa, salvo que los Estatutos prevean la posibilidad de su permanencia como socio, hasta un tiempo máximo de un año, desde la fecha en que cesó como alumno del Centro docente.

Los socios de las Cooperativas Educativas en ningún caso responderán personalmente de las deudas sociales.

Los menores de edad, si no consta expresamente la oposición de sus padres o representantes legales, tendrán capacidad para solicitar y adquirir la condición de socio de las Cooperativas Educativas y estarán facultados para realizar y asumir cuantos actos y obligaciones sean propios de la condición de socio. No obstante, no será de aplicación al socio menor de edad lo previsto en la Ley General, sobre la facultad de la Cooperativa de poder proceder judicialmente contra el socio moroso en el desembolso de sus aportaciones al capital social ni la obligación del socio de resarcir a la Cooperativa de los daños y perjuicios causados por la morosidad ¹⁵⁴.

Para la inscripción de las Cooperativas Educativas en el Registro de Cooperativas será preceptivo el previo informe del Ministerio de Educación y Ciencia.

Cuando, conforme a los Estatutos de la Cooperativa Educativa, más de un 30 por 100 del total de socios, puedan ser menores de edad, para la inscripción de la Sociedad en el Registro de Cooperativas será preciso la conformidad del Consejo Escolar o, en su defecto, del órgano máximo de decisión de, al menos, uno de los Centros docentes, de los previstos en los Estatutos, cuyos alumnos pueden integrarse como socios de la Cooperativa.

Los Centros docentes, cuyos alumnos pueden ser socios de la Cooperativa Educativa, deberán estar dentro del ámbito territorial de la Cooperativa, establecido estatutariamente. ¹⁵⁵

Los miembros del Consejo Rector serán elegidos por el período de tiempo que fijen los Estatutos, que no podrá ser superior a dos años pudiendo ser reelegidos.

¹⁵⁴Artículo 73.4 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁵⁵Artículo 146 de la Ley General de Cooperativas.

En las Cooperativas Educativas en que, conforme a sus Estatutos, al menos el 70 por 100 de sus socios deban ser mayores de edad, serán de aplicación, en cuanto a su funcionamiento, con las salvedades establecidas, las normas generales de la Ley General, incluso la que establece la necesidad de ser mayor de edad para poder desempeñar los cargos de miembro del Consejo Rector o de Interventor.

En las Cooperativas Educativas en que, conforme a sus Estatutos, más de un 30 por 100 del total de socios, puedan ser menores de edad, serán de aplicación las siguientes normas:

- a) Al menos el 30 por 100 de los miembros del Consejo Rector deberán ser socios menores de edad.
- b) Los Interventores serán socios, indistintamente, mayores o menores de edad.
- c) Deberá designarse un Asesor de la Cooperativa.

Cuando conforme a los Estatutos, sólo puedan ser socios de la Cooperativa los alumnos de un único Centro docente, la designación del Asesor corresponderá al Consejo Escolar y, en su defecto, al órgano máximo de decisión del Centro docente.

Si, conforme a los Estatutos, pueden ser socios de la Cooperativa alumnos de diversos Centros docentes, los Estatutos designarán y, en su caso, regularán, el órgano que ha de designar al Asesor.

- d) Podrán ser designados Asesores, los miembros del claustro de profesores de los Centros cuyos alumnos pueden ser socios de la Cooperativa, los padres de dichos alumnos y los socios mayores de edad; en este último supuesto, el cargo de Asesor será incompatible con cualquier otro de la Cooperativa.

- e) El Asesor será designado por un período de dos años, pudiendo ser reelegido indefinidamente.
- f) El Asesor tendrá derecho a asistir a las reuniones de la Asamblea General y del Consejo Rector, con voz y sin voto, y con la facultad de vetar los acuerdos de la Asamblea y del Consejo Rector, dentro del plazo de cinco días desde que tuvo conocimiento de los mismos. El veto será inmediatamente ejecutivo, sin perjuicio de la obligación del Asesor de poner en conocimiento del órgano que lo designó, dentro del plazo de 10 días desde la fecha en que vetó el acuerdo, de las razones que determinaron su decisión, y de la facultad del Consejo Rector de recurrir el veto ante dicho órgano, que resolverá.

En las Cooperativas Educativas, el 60 por 100 de los excedentes netos se destinarán al Fondo de Reserva obligatorio y el restante 40 por 100 al Fondo de Educación y Promoción.¹⁵⁶

8. *Cooperativas de Trabajo Asociado.*¹⁵⁷

Son Cooperativas de Trabajo Asociado las que asocian a personas naturales, con capacidad legal y física para desarrollar la actividad cooperativizada de prestación de su trabajo y tienen por objeto proporcionar a los socios puestos de trabajo para producir en común bienes y servicios para terceros.

¹⁵⁶ Artículo 147 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁵⁷ Sobre este tipo de entidades, vid., entre otros: BARRERA CEREZAL, J. J. : « Gestión empresarial de la Cooperativa de trabajo asociado » 2ª. Edición, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid 1.990; GÓMEZ-CALCERRADA GAZCÓN, J.L. : « La Cooperativa de trabajo », Biblioteca CEAC, Barcelona 1.987; MONZÓN CAMPOS, J. L. : « Las Cooperativas de Trabajo Asociado en la literatura económica y en los hechos », Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1.989; ROJO TORRECILLA, E., VIDAL MARTINEZ, E. : « Medidas de apoyo a las empresas de trabajo asociado ». Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1.988.

No podrán ser socios trabajadores de las Cooperativas de Trabajo Asociado los menores de 16 años.

Los extranjeros podrán ser socios trabajadores de acuerdo con lo dispuesto en la legislación específica sobre prestación de su trabajo en España.

Los socios trabajadores tienen derecho a percibir periódicamente, en plazo no superior a un mes, anticipos laborales en cuantía similar a las retribuciones normales en la zona y sector de actividad para los distintos puestos de trabajo o categorías profesionales.

El número de trabajadores asalariados en la Cooperativa con contrato por tiempo indefinido no podrá ser superior al 10 por 100 del total de sus socios.

El plazo máximo para efectuar el reembolso de las aportaciones al capital social, en caso de baja del socio, si los Estatutos lo prevén, podrá ser de hasta 10 años. Si se hiciese uso de esta posibilidad, el tipo de interés a percibir anualmente por las aportaciones no reembolsadas en los cinco primeros años será el mayor entre el básico del Banco de España más tres puntos y el incremento anual del Índice de Precios al Consumo, y para el reembolso de las mismas la Cooperativa deberá destinar anualmente, al menos, una cantidad equivalente al 10 por 100 de sus excedentes netos.

Los centros de trabajo en los que los socios prestan habitualmente su trabajo cooperativizado deberán estar situados dentro del ámbito territorial de la Cooperativa, establecido estatutariamente.¹⁵⁸

En las Cooperativas de Trabajo Asociado, si los Estatutos lo prevén, la admisión, por el Consejo Rector, de un nuevo socio lo será en situación de

¹⁵⁸Artículo 118 de la Ley General de Cooperativas.

prueba, pudiendo ser reducido o suprimido en el período de prueba por mutuo acuerdo.

El período de prueba no excederá de seis meses. No obstante, para ocupar los puestos de trabajo concretamente fijados por la Asamblea General, cuyo desempeño exija especiales condiciones personales, el período de prueba podrá ser de hasta 18 meses; el número de los referidos puestos de trabajo no podrá exceder del 10 por 100 del total de los de la Cooperativa.

El número de socios trabajadores simultáneamente en situación de prueba no podrá ser superior a uno por cada 10, o fracción de 10, socios trabajadores en plenitud de derechos y obligaciones; cuando éstos no superen el número de 10, el límite será de dos socios en situación de prueba, y de tres cuando aquéllos sean más de 10 y no más de 20. Esta limitación no será aplicable durante los dos años siguientes a la constitución de la Cooperativa.

No podrán volver a ser admitidos en la misma Cooperativa de Trabajo Asociado como socios trabajadores en situación de prueba quienes ya lo fueron en los anteriores veinticinco meses, a contar desde la fecha en que, a instancia de cualquiera de las partes, se resolvió la relación.¹⁵⁹

Cuando, por causas económicas, tecnológicas o de fuerza mayor, para mantener la viabilidad empresarial de la Cooperativa, sea preciso, a criterio de la Asamblea General, reducir, con carácter definitivo, el número de puestos de trabajo de la Cooperativa o modificar la proporción de las cualificaciones profesionales del colectivo que integra la misma, la Asamblea General deberá designar los socios trabajadores concretos que deben causar baja en la Cooperativa, que tendrá la consideración de baja obligatoria justificada.

¹⁵⁹Artículo 119 de la Ley General de Cooperativas.

Los socios trabajadores que sean baja obligatoria tendrán derecho a la devolución inmediata de sus aportaciones al capital social, salvo que los Estatutos, desde la constitución de la Cooperativa o con una antelación no inferior a dos años a la fecha de las mencionadas bajas obligatorias, hubieran establecido expresamente que no sea de aplicación este sistema especial de reembolso de las aportaciones.¹⁶⁰

9. Cooperativas Agrarias.¹⁶¹

Son Cooperativas Agrarias las que asocian a personas físicas o jurídicas, titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas y tienen por objeto la prestación de suministros y servicios y la realización de operaciones, encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las explotaciones de sus socios.

Para el cumplimiento de su objeto, las Cooperativas Agrarias podrán desarrollar, entre otras, las siguientes actividades:

- a) Adquirir, elaborar, producir y fabricar por cualquier procedimiento, para la Cooperativa o para las explotaciones de sus socios, animales, piensos, abonos, plantas, semillas, insecticidas, materiales, instrumentos, maquinaria, instalaciones y cualesquiera otros elementos necesarios o convenientes para la producción y fomento agrario.
- b) Conservar, tipificar, manipular, transportar, distribuir y comercializar, incluso directamente al consumidor, los productos procedentes de las

¹⁶⁰ Artículo 123 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁶¹ Vid. entre otros a CABALLER, V, JULIÁ IGUAL, J.F. y SEGURA, B. : «Economía de la cooperativa hortofrutícola», 2ª. Edición, M.A.P.A. y Aedos, Madrid, 1.987. «Marco jurídico y fiscal del asociacionismo agrario», 1.987, SALINAS RAMOS, F. : «La Cooperativa agraria», Biblioteca CEAC, Barcelona, 1.984.

explotaciones de la Cooperativa y de sus socios en su estado natural o previamente transformados.

- c) Adquirir, parcelar, sanear y mejorar terrenos destinados a la agricultura, la ganadería o los bosques, así como la construcción y explotación de las obras e instalaciones necesarias a estos fines.
- d) Cualesquiera otras actividades que sean necesarias o convenientes o que faciliten el mejoramiento económico, técnico, laboral o ecológico de la Cooperativa o de las explotaciones de los socios.

Las explotaciones agrarias de los socios, para cuyo mejoramiento la Cooperativa Agraria presta sus servicios y suministros, deberán estar dentro del ámbito territorial de la Cooperativa, establecido estatutariamente.¹⁶²

Las Cooperativas Agrarias podrán desarrollar las actividades de conservación, tipificación, transformación, transporte, distribución y comercialización, incluso directamente al consumidor, de productos agrarios que no procedan de las explotaciones de la Cooperativa o de sus socios, en los siguientes casos:

- a) En todo caso, en cada ejercicio económico, hasta un 5 por 100, cuantificado, dicho porcentaje, independientemente para cada una de las actividades en que la Cooperativa utilice productos agrarios de terceros.
- b) Si lo prevén los Estatutos, el porcentaje máximo, en cada ejercicio económico, podrá alcanzar hasta el 40 por 100, sobre las bases obtenidas conforme a lo establecido en el apartado anterior. La superación de este porcentaje tendrá la consideración de falta grave y podrá ser causa de descalificación como Sociedad Cooperativa.

¹⁶² Artículo 133 de la Ley General de Cooperativas.

Cuando, de acuerdo con lo establecido en el número anterior, la Cooperativa utilice productos agrarios de terceros, deberá reflejar esta circunstancia en su contabilidad de forma separada y de manera clara e inequívoca.¹⁶³

10. *Cooperativas de Explotación Comunitaria de la tierra.*¹⁶⁴

La mayor novedad de la Ley General, en relación con las clases de Cooperativas, es la regulación, por primera vez en nuestro Derecho, de las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.

El vacío normativo en que se han venido desarrollando esta clase de Cooperativas, la exigencia de evitar la desnaturalización de la figura de la Sociedad Cooperativa junto con las peculiaridades que concurren en las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra, ha hecho necesario establecer una extensa y matizada regulación.

Son Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra las que asocian a titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que ceden dichos derechos a la Cooperativa y que prestan o no su trabajo en la misma, pudiendo asociar también a otras personas físicas que, sin ceder a la Cooperativa derechos de disfrute sobre bienes, prestan su trabajo en la misma, para la explotación en común de los bienes cedidos por los socios y de los demás que posea la Cooperativa por cualquier título.

¹⁶³ Artículo 134 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁶⁴ Vid. entre otros a SANZ JARQUE, J.J. : «Derecho agrario», Fundación March, Madrid, 1975. MARTÍN URIZ, J. : «Algunos problemas en torno a las cooperativas de explotación y trabajo comunitario de la tierra», Revista de Extensión Agraria, volumen I, número 10, julio de 1962. «Agrupaciones agrarias de explotación comunitaria y trabajo agrícola», El campo, 97, 1985.

Las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra podrán desarrollar cualquier actividad dirigida al cumplimiento de su objeto social, tanto las dedicadas directamente a la obtención de los productos agrarios como las preparatorias de las mismas y las que tengan por objeto constituir o perfeccionar la explotación en todos sus elementos, así como las de recolección, almacenamiento, tipificación, transporte, distribución y venta, al por mayor o directamente al consumidor, de los productos de su explotación y, en general, cuantas sean propias de la actividad agraria o sean antecedentes, complemento o consecuencia directa de las mismas.

Las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra podrán desarrollar las actividades de conservación, tipificación, manipulación, transformación, transporte, distribución y comercialización, incluso directamente al consumidor, de productos agrarios que no procedan de la explotación de la Cooperativa, hasta un 5 por 100, en cada ejercicio económico, cuantificado, dicho porcentaje, independientemente para cada una de las actividades en que la Cooperativa utilice productos de terceros.

Cuando la Cooperativa utilice productos de terceros, deberá reflejar esta circunstancia en su contabilidad de forma separada y de manera clara e inequívoca.

En las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra, su ámbito, fijado estatutariamente, determinará el espacio geográfico en que los socios trabajadores de la Cooperativa pueden desarrollar habitualmente su actividad cooperativizada de prestación de trabajo, y dentro del cual han de estar situados los bienes integrantes de la explotación.¹⁶⁵

¹⁶⁵ Artículo 135 de la Ley General de Cooperativas.

Pueden ser socios de las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra¹⁶⁶:

- a) Las personas físicas titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierra u otros bienes inmuebles susceptibles de explotación agraria que cedan dichos derechos a la Cooperativa, prestando o no su trabajo en la misma y que, en consecuencia, tendrán simultáneamente la condición de socios cedentes del goce de bienes a la Cooperativa y de socios trabajadores, o únicamente la primera.
- b) Las personas físicas que, sin ceder a la Cooperativa derechos de disfrute sobre bienes, presten su trabajo en la misma y que tendrán únicamente la condición de socios trabajadores.
- c) También pueden ser socios de esta clase de Cooperativas en la condición de cedentes de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles susceptibles de aprovechamiento agrario:
 - a') Los Entes públicos.
 - b') Las Sociedades en cuyo capital social los Entes públicos participen mayoritariamente.
 - c') Las comunidades de bienes y derechos. En este supuesto, la comunidad deberá designar un representante ante la Cooperativa y ésta conservará sus derechos de uso y aprovechamiento, en los términos convenidos, aunque se produzca la división de la cotitularidad.
 - d') Los aprovechamientos agrícolas y forestales, los montes en mano común y demás instituciones de naturaleza análoga, regidas por el Derecho Civil común o por el Derecho Foral, debiendo designarse por aquéllas un representante ante la Cooperativa.

¹⁶⁶Artículo 136 de la Ley General de Cooperativas.

En todo caso, a cada socio le corresponderá un solo voto, con independencia de que simultanee o no la condición de socio trabajador con la de cedente del goce de bienes a la Cooperativa.

Será de aplicación a los socios trabajadores de las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra, sean o no simultáneamente cedentes del goce de bienes a la Cooperativa, las normas establecidas en la Ley general para los socios trabajadores de las Cooperativas de Trabajo Asociado, con las excepciones aquí mencionadas.

El número de trabajadores con contrato por tiempo indefinido no podrá ser superior al 20 por 100 del total de socios trabajadores de la Cooperativa.

Los Estatutos deberán establecer el tiempo mínimo de permanencia en la Cooperativa de los socios en su condición de cedentes del uso y aprovechamiento de bienes, que no podrá ser superior a 10 años.

Cumplido el plazo de permanencia a que se refiere el párrafo anterior, si los Estatutos lo prevén, podrán establecerse nuevos períodos sucesivos de permanencia obligatoria, por plazos no superiores a cinco años. Estos plazos se aplicarán automáticamente, salvo que el socio comunique su decisión de causar baja, con una anticipación mínima de seis meses a la finalización del respectivo plazo de permanencia obligatoria.

En todo caso, el plazo para el reembolso de las aportaciones al capital social comenzará a computarse desde la fecha en que termine el último plazo de permanencia obligatoria.

Aunque, por cualquier causa, el socio cese en la Cooperativa en su condición de cedente del goce de bienes, la Cooperativa podrá conservar los derechos de uso y aprovechamiento que fueron cedidos por el socio, por el tiempo que

falte para terminar el período de permanencia obligatoria de éste en la Cooperativa, la cual, si hace uso de dicha facultad, en compensación, abonará al socio cesante la renta media de la zona de los referidos bienes.

El arrendatario y demás titulares de un derecho de goce, podrán ceder el uso y aprovechamiento de los bienes por el plazo máximo de duración de su contrato o título jurídico, sin que ello sea causa de desahucio o resolución del mismo.

En este supuesto, la Cooperativa podrá dispensar del cumplimiento del plazo estatutario de permanencia obligatoria, siempre que el titular de los derechos de uso y aprovechamiento se comprometa a cederlos por el tiempo a que alcance su título jurídico.

Los Estatutos señalarán el procedimiento para obtener la valoración de los bienes susceptibles de explotación en común.

Ningún socio podrá ceder a la Cooperativa el usufructo de tierras y otros bienes inmuebles que excedan del tercio del valor total de los integrados en la explotación, salvo que se tratase de Entes públicos o Sociedades en cuyo capital social los Entes públicos participen mayoritariamente.

Los Estatutos podrán regular el régimen de obras, mejoras y servidumbre que puedan afectar a los bienes cuyo goce ha sido cedido y sean consecuencia del plan de explotación comunitaria de los mismos. La regulación estatutaria comprenderá el régimen de indemnizaciones que procedan a consecuencia de estas obras, mejoras y servidumbre, así como el procedimiento para, en su caso, modificar el valor contable de los bienes cedidos afectados por las mismas. Si los Estatutos lo prevén y el socio cedente del goce tiene titularidad suficiente para autorizar la modificación, no podrá oponerse a la realización de la obra o mejora o a la constitución de la servidumbre.

Cuando sea necesario para el normal aprovechamiento del bien afectado, la servidumbre se mantendrá, aunque el socio cese en la Cooperativa o el inmueble cambie de titularidad, siempre y cuando esta circunstancia se haya hecho constar en el documento de constitución de la servidumbre. En todo caso, será de aplicación la facultad de variación recogida en el párrafo segundo del artículo 545 del Código Civil ¹⁶⁷.

Los Estatutos podrán establecer normas por las que los socios que hayan cedido a la Cooperativa el uso y aprovechamiento de bienes, queden obligados a no transmitir a terceros derechos sobre dichos bienes que impidan el uso y aprovechamiento de los mismos por la Cooperativa durante el tiempo de permanencia obligatoria del socio de la misma.

El socio que fuese baja obligatoria o voluntaria en la Cooperativa, calificada de justificada, podrá transmitir sus aportaciones al capital social de la Cooperativa a su cónyuge, ascendientes o descendientes, si éstos son socios o adquieren tal condición en el plazo de tres meses desde la baja de aquél. ¹⁶⁸

Los Estatutos fijarán la aportación obligatoria mínima al capital social para ser socio, distinguiendo la que ha de realizar en su condición de cedente del goce de bienes y en la de socio trabajador.

El socio que, teniendo la doble condición de cedente del goce de bienes y de socio trabajador, cesase en una de ellas, tendrá derecho al reembolso de las aportaciones realizadas en función de la condición en que cesa en la Cooperativa, sea ésta la de cedente de bienes o la de socio trabajador.

¹⁶⁷El párrafo segundo del artículo 545 del Código Civil señala: "Sin embargo, si por razón del lugar asignado primitivamente, o de la forma establecida para el uso de la servidumbre, llegara esta a ser muy incomoda al dueño del predio sirviente, o le privase de hacer en él, obras, reparos o mejoras importantes, podrá variarse a su costa, siempre que ofrezca otro lugar o forma igualmente cómodos, y de suerte que no resulte perjuicio alguno al dueño del predio dominante o a los que tengan derecho al uso de la servidumbre."

¹⁶⁸Artículo 137 de la Ley General de Cooperativas.

Los socios, en su condición de socios trabajadores, percibirán anticipos laborales de acuerdo con lo establecido para las Cooperativas de Trabajo Asociado, y en su condición de cedentes del uso y aprovechamiento de bienes a la Cooperativa, percibirán, por dicha cesión, la renta usual en la zona para fincas análogas. Las cantidades percibidas por los mencionados anticipos laborales y rentas lo serán de los resultados finales, en el ejercicio de la actividad económica de la Cooperativa.

A efectos de determinación del resultado económico, tanto los anticipos laborales como las mencionadas rentas tendrán la consideración de gastos deducibles.

Los retornos se acreditarán a los socios de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Los excedentes disponibles que tengan su origen en los bienes incluidos en la explotación por títulos distintos a la cesión a la Cooperativa del goce de los mismos por los socios, se imputarán a quienes tengan la condición de socios trabajadores, de acuerdo con las normas establecidas para las Cooperativas de Trabajo Asociado.
- b) Los excedentes disponibles que tengan su origen en los bienes cuyo goce ha sido cedido por los socios a la Cooperativa, se imputarán a los socios en proporción a su respectiva actividad cooperativa, en los términos que se señalan a continuación:
 - a') La actividad consistente en la cesión a favor de la Cooperativa del goce de las fincas se valorará tomando como módulo la renta usual en la zona para fincas análogas.
 - b') La actividad consistente en la prestación de trabajo por el socio será valorada conforme al salario del Convenio vigente en la zona para su puesto de trabajo, aunque hubiese percibido anticipos laborales de cuantía distinta.

La imputación de las pérdidas se realizará conforme a las normas establecidas en el punto anterior.

No obstante, si la explotación de los bienes cuyo goce ha sido cedido por los socios diera lugar a pérdidas, las que correspondan a la actividad cooperativizada de prestación de trabajo sobre dichos bienes, se imputarán en su totalidad al Fondo de Reserva y, en su defecto, a los socios en su condición de cedentes del goce de bienes, en la cuantía necesaria para garantizar a los socios trabajadores una compensación mínima igual al 70 por 100 de las retribuciones satisfechas en la zona por igual trabajo, y en todo caso no inferior al importe del salario mínimo interprofesional.¹⁶⁹

*11. Cooperativas del Mar.*¹⁷⁰

Son Cooperativas del Mar las que asocian a pescadores, armadores de embarcaciones, cofradías, titulares de viveros de algas, cetarias, mariscadores y familias marisqueras, concesionarios de explotación de pesca y, en general, a personas físicas o jurídicas titulares de explotación dedicadas a actividades pesqueras o de industrias marítimo-pesqueras y derivadas, en sus diferentes modalidades del mar, rías y lagunas marinas, ríos, lagos y lagunas de agua dulce, y a profesionales por cuenta propia de dichas actividades y tienen por objeto la prestación de suministros y servicios y la realización de operaciones, encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios.

Para el cumplimiento de su objeto, las Cooperativas del Mar podrán desarrollar, entre otras, las siguientes actividades:

¹⁶⁹ Artículo 138 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁷⁰ Vid. entre otros, a MARZOA, A. :«El movimiento cooperativo pesquero», *Infer*, Revista de Economía Social, número 2, 1993, páginas 6 a 8.

- a) Adquirir, elaborar, producir, fabricar, reparar, mantener y desguazar instrumentos, útiles de pesca, maquinaria, instalaciones sean o no frigoríficas, embarcaciones de pesca, animales, embriones y ejemplares para la reproducción, pasto y cualesquiera otros productos, materiales y elementos necesarios o convenientes para la Cooperativa y para las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios.
- b) Conservar, tipificar, transformar, distribuir y comercializar, incluso hasta el consumidor, los productos procedentes de la Cooperativa y de la actividad profesional o de las explotaciones de los socios.
- c) En general, cualesquiera otras actividades que sean necesarias o convenientes o que faciliten el mejoramiento económico, técnico, laboral o ecológico de la actividad profesional o de las explotaciones de los socios.

Será de aplicación a las Cooperativas del Mar lo previsto sobre operaciones con terceros de las Cooperativas Agrarias ¹⁷¹, si bien referido a productos de la pesca.

La actividad de la Cooperativa deberá desarrollarse dentro del ámbito territorial establecido estatutariamente. ¹⁷²

12. Cooperativas de Consumidores y Usuarios. ¹⁷³

Son Cooperativas de Consumidores y Usuarios las que asocian a personas físicas y tienen por objeto procurar, en las mejores condiciones de calidad,

¹⁷¹ Artículo 134 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁷² Artículo 141 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁷³ Vid. entre otros a CASTAÑO COLOMER, J.: «La cooperativa de consumo», Biblioteca CEAC, Barcelona 1.982. SANZ JARQUE, J.J.: Op. Cit., páginas 632 a 634.

información y precio, bienes y servicios para el consumo o uso de los socios y de los familiares que habiten con ellos. Los mencionados bienes y servicios puede adquirirlos la Cooperativa a terceros o ser producidos por la misma.

Las Cooperativas de Consumidores y Usuarios podrán adoptar una o varias de las siguientes modalidades:

- a) De suministro de artículos de consumo, uso, vestido, mobiliario y demás elementos propios de la economía doméstica.
- b) De servicios diversos, como restaurantes, transportes, hospitalización y otros similares.
- c) De suministros especiales, como agua, gas, electricidad, en cuyo caso podrán ser también socios las personas físicas y jurídicas que precisen los mencionados suministros para el desarrollo de sus actividades no domésticas, siempre que no supongan más de un 50 por 100 del total de socios de la Cooperativa.
- d) De ahorro por el consumo.
- e) De suministros, servicios y actividades para el desarrollo cultural.

En las Cooperativas de Consumidores y Usuarios que tengan más de 10.000 socios, la Asamblea General de Delegados, en cuanto se refiere a la composición de la Mesa de las Juntas preparatorias y las personas que la pueden integrar, y la elección y proclamación de Delegados y votos que les son conferidos, se regirá por las normas que establezcan los Estatutos de la Cooperativa.

Las Cooperativas de Consumidores y Usuarios sólo podrán suministrar bienes y servicios a sus socios y, en su caso, a los usuarios no socios, dentro del ámbito de la misma establecido estatutariamente.¹⁷⁴

Las Cooperativas de Consumidores y Usuarios podrán suministrar y servir a los no socios en los casos siguientes:

- a) Cuando lo hagan por acuerdo de autoridad competente por motivo de utilidad pública.
- b) A los Entes públicos.
- c) En cada nuevo punto de ventas que abra la Cooperativa por un período de nueve meses desde la fecha en que inicie las ventas en el mismo.
- d) Cuando la Cooperativa expresamente establezca esta posibilidad en sus Estatutos.

Los precios de los suministros y servicios prestados por la Cooperativa a usuarios no socios serán los mismos que los establecidos por ésta para los socios, excepto en el supuesto del apartado d) del número anterior.

En todos los casos en los que, de acuerdo con lo establecido en este artículo, la Cooperativa proporcione suministros o servicios a usuarios no socios, esta circunstancia deberá quedar reflejada en su contabilidad de forma separada y de manera clara e inequívoca.¹⁷⁵

¹⁷⁴ Artículo 127 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁷⁵ Artículo 128 de la Ley General de Cooperativas.

13. Cooperativas de Crédito.¹⁷⁶

La Ley General de Cooperativas prevé en su Disposición transitoria sexta que, hasta tanto se establezcan las nuevas normas reguladoras de las Cooperativas de Crédito, éstas continuarán rigiéndose por la legislación vigente hasta el momento de la entrada en vigor de esa misma Ley, con las particularidades que en la misma se establecen.

La Ley de Cooperativas de Crédito¹⁷⁷, viene a dar cumplimiento al artículo 129.2 de la Constitución en lo relativo al fomento de este tipo de Sociedades Cooperativas en la medida en que ello resulta posible desde los títulos competenciales del Estado.

La legislación del Estado tiene sólo carácter de derecho supletorio respecto del de las Comunidades Autónomas con competencias legislativas plenas en materia de Cooperativas. Esta regla general resulta matizada, en el caso particular de las Cooperativas de Crédito en tanto en cuanto, en virtud del Real Decreto Legislativo 1298/1.986, de 28 de junio, por el que se adoptan las normas legales en materia de establecimientos de crédito al Ordenamiento Jurídico de la Comunidad Económica Europea, se concede a las Cooperativas de Crédito inscritas en el Registro especial del Banco de España el carácter de Entidades de Crédito, al igual que también lo son los Bancos privados, las Cajas de Ahorro o las Entidades Oficiales de Crédito.

¹⁷⁶ Sobre este tipo de cooperativas, Vid. BALAGUER ESCRIG, C.: «El Crédito Cooperativo. Régimen jurídico estatal», Unión Nacional de Cooperativas de Crédito, 1.989. CLUA MIGUEL, M.D.: «Breve comentario a la Ley 13/1989, de 26 de mayo, reguladora de las Cooperativas de Crédito», El Crédito, VIIIª jornadas cooperativas, Asociación de Expertos Cooperativos, Lérida, 1990. SANZ JARQUE, J.J.: «Las Cajas Rurales origen, funciones y situación actual en la legislación vigente», El Crédito, VIIIª jornadas cooperativas, Asociación de Expertos Cooperativos, Lérida, 1990. POMARES, J.: «El Crédito Agrícola y las Cajas Rurales», Congreso IFAJ, Zaragoza, 1982.

¹⁷⁷ Ley 13/1.989 de 26 de mayo.

Todo lo anterior deriva del hecho de que el artículo 149.1 de la Constitución, en su apartado decimoprimer, establece como competencia exclusiva del Estado la de fijar las bases de la Ordenación del Crédito y Banca. En consecuencia, en la Ley 13/1.989 se fijan cuáles son estas bases por lo que se refiere a las Cooperativas de Crédito, incluyéndose, no obstante, otros preceptos que no tienen este carácter con la finalidad de dar unas normas supletorias que se apliquen en defecto de legislación autonómica, si bien éstos se relacionan expresamente con la disposición final segunda, de acuerdo con las más recientes exigencias de la jurisprudencia constitucional.

La Ley no pretende ofrecer una regulación completa y exhaustiva de todos los aspectos de las Cooperativas de Crédito, sino tan sólo establecer las bases del régimen jurídico de dichas instituciones en cuanto Entidades de Crédito, que al Estado corresponde dictar al amparo del artículo 149.1.11 de la Constitución.

En la Ley se definen las Cooperativas de Crédito, como aquellas Sociedades constituidas con arreglo a la mencionada Ley, cuyo objeto social es servir a las necesidades financieras de sus socios y de terceros mediante el ejercicio de las actividades propias de las Entidades de Crédito.

Tienen personalidad jurídica propia. El número de sus socios es ilimitado y la responsabilidad de los mismos por las deudas sociales alcanza el valor de sus aportaciones.

Las Cooperativas de Crédito se regirán por la mencionada Ley 13/1.989 y sus normas de desarrollo, sin perjuicio, en cuanto a estas últimas, de las disposiciones que puedan aprobar las Comunidades Autónomas en el ejercicio de las competencias que tengan atribuidas en la materia. También les serán de aplicación las normas que con carácter general regulan la actividad de las Entidades de Crédito. Con carácter supletorio les será de

aplicación la legislación General de Cooperativas. Asimismo les serán de aplicación la Ley 13/1.992, de 1 de junio, de Recursos Propios y supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras, desarrollada en parte, por el Real Decreto 1.343/1.992, de 6 de noviembre, y por la Orden de 30 de diciembre de 1.992. Existen también circulares del Banco de España aplicables, sobre Normas de Contabilidad y modelos de Estados Financieros, y sobre determinación y control de los recursos propios mínimos ¹⁷⁸.

Podrán realizar toda clase de operaciones activas, pasivas y de servicios permitidas a las otras Entidades de Crédito, con atención preferente a las necesidades financieras de sus socios. En cualquier caso, el conjunto de las operaciones activas con terceros de una Cooperativa de Crédito no podrá alcanzar el 50 por 100 de los recursos totales de la Entidad. No se computarán en el referido porcentaje las operaciones realizadas por las Cooperativas de Crédito con los socios de las Cooperativas asociadas, las de colocación de los excesos de tesorería en el mercado interbancario ni la adquisición de valores y activos financieros de renta fija que pudieran adquirirse para la cobertura de los coeficientes legales o para la colocación de los excesos de tesorería.

La constitución de una Cooperativa de Crédito requerirá autorización previa del Ministerio de Economía y Hacienda. Concedida la autorización, la Cooperativa de Crédito en constitución deberá solicitar su inscripción en el Registro correspondiente del Banco de España. Asimismo, una vez inscrita en el Registro del Banco de España, deberá procederse a su inscripción en el Registro Mercantil, y en el correspondiente Registro de Cooperativas, en cuyo momento adquirirán personalidad jurídica.

¹⁷⁸ Vid. entre otras las Circulares del Banco de España 4/1.991, de 14 de junio, modificada posteriormente por la 7/1.991, de 13 de noviembre, por la 4/1.992, de 28 de enero, por la 9/1.992, de 26 de mayo, por la 14/1.992, de 26 de junio, por la 15/1.992, de 22 de julio, y por la 4/1.993, de 26 de marzo. Con respecto a la determinación y control de los recursos propios mínimos, Vid. la 5/1.993, de 26 de marzo.

El Gobierno, previo informe del Banco de España, establecerá la cuantía mínima del capital social de las Cooperativas de Crédito en función del ámbito territorial y del total de habitantes de derecho de los municipios comprendidos en dicho ámbito. Asimismo determinará la medida en que dicho capital haya de estar desembolsado.

Todos los socios de una Cooperativa de Crédito deberán poseer, al menos, un título nominativo de aportación. Los Estatutos determinarán el valor nominal de esos títulos, que no será inferior a 10.000 pesetas, así como el número mínimo de títulos que deban poseer los socios, según la naturaleza jurídica y el compromiso de actividad asumidos por éstos. Todos los títulos tendrán el mismo valor nominal. El importe total de las aportaciones de cada socio no podrá exceder del 20 por 100 de Capital Social cuando se trate de una persona jurídica y del 2,5 por 100 cuando se trate de una persona física. En ningún caso, las personas jurídicas que no tengan la condición de Sociedad Cooperativa podrán poseer más del 50 por 100 del capital social.

Las aportaciones serán reembolsadas a los socios en la condiciones que se señalen reglamentariamente, pero sólo cuando no se produzca una cobertura insuficiente del capital social obligatorio, reservas y coeficiente de solvencia. Asimismo, podrán aplicarse, si así se regula estatutariamente, a la compensación de pérdidas producidas en sus operaciones. En todo caso, las reducciones que se produzcan se llevarán a cabo proporcionalmente en todas las aportaciones.

Al cierre de cada ejercicio económico, los resultados se determinarán conforme a los criterios y métodos aplicables por las restantes Entidades de Crédito, sin perjuicio de lo que se establezca en la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Las pérdidas serán cubiertas con cargo a los recursos propios de la Cooperativa y, caso de ser éstos insuficientes o de disminuir el capital social mínimo establecido, deberá disolverse la Cooperativa, a menos que dicho capital o recursos se reintegren en la medida suficiente.

Los beneficios del ejercicio se destinarán a cubrir pérdidas de ejercicios anteriores, que no hubiesen podido ser absorbidas con cargo a los recursos propios. El saldo acreedor de la cuenta de resultados constituirá el excedente neto del ejercicio económico y, una vez deducidos los impuestos exigibles y los intereses al capital desembolsado, limitados de acuerdo con la legislación cooperativa, el excedente disponible se destinará:

- a) A dotar el Fondo de Reserva obligatorio, al menos, con un 20 por 100;
- b) El 10 por 100, como mínimo, a la dotación del Fondo de Educación y Promoción, y
- c) El resto estará a disposición de la Asamblea General, que podrá distribuirlo de la forma siguiente: retorno a los socios, basado en los criterios estatutarios al respecto, dotación a Fondos de Reserva voluntarios o análogos, que sólo serán disponibles previa autorización de la autoridad supervisora, y, en su caso, participación de los trabajadores. Todo ello, sin perjuicio del cumplimiento del coeficiente de solvencia y de la normativa aplicable a los tres primeros años de existencia de una Cooperativa de Crédito.

Los órganos sociales, son la Asamblea General, el Consejo Rector y la Dirección. La Ley señala cuáles son las competencias respectivas de cada uno de ellos y sus normas de funcionamiento, admitiendo en lo referente al Consejo Rector y a la Dirección que las Comunidades Autónomas fijen otras

normas de carácter distinto, respetando siempre las normas básicas establecidas por el Estado.

Requerirán autorización administrativa previa, las fusiones, escisiones o absorciones que afecten a una Cooperativa de Crédito. En el caso de que la Entidad resultante de la fusión, escisión o absorción fuera una Cooperativa de Crédito, ésta deberá solicitar su inscripción en el Registro correspondiente del Banco de España.

Las Cooperativas de Crédito llevarán la contabilidad de acuerdo con la normativa establecida para las Entidades de Crédito. Los balances y Cuenta de Resultados anuales deberán ser auditados por personas y con los requisitos establecidos en la Ley de Auditoría de Cuentas ¹⁷⁹.

Será de aplicación a las Cooperativas de Crédito la Ley de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito ¹⁸⁰. Dichas normas persiguen garantizar la solvencia, evitar supuestos abusos en perjuicio de la Entidad y garantizar su perfecto funcionamiento dentro del sistema financiero en el que se encuentran incluidas.

La disposición final segunda viene a dar cumplimiento a la más reciente jurisprudencia constitucional en cuanto a la necesidad de precisar claramente en la Ley qué preceptos tienen carácter básico y cuáles otros carecen de dicho carácter ¹⁸¹.

¹⁷⁹Ley 19/1.988, de 12 de julio.

¹⁸⁰Ley 26/1.988, de 29 de julio.

¹⁸¹Se declaran básicos, al amparo de lo establecido en el artículo 149.1.11 de la Constitución, los preceptos contenidos en la Ley 13/1.989 con la excepción del artículo 9, apartados 5, 6, y 7 ("5. La reunión del Consejo Rector deberá ser convocada por el Presidente a iniciativa propia o a petición de al menos dos Consejeros o de un Director General. 6. Los miembros del Consejo Rector podrán ser remunerados cuando así lo dispongan los Estatutos. 7. La dirección de la Cooperativa de Crédito estará desempeñada por uno o más Directores generales"). Tampoco tendrán la consideración de normas básicas las precisiones contenidas en el apartado 1 del artículo 5 relativas al número de promotores y plazos mínimos exigidos para solicitar la constitución de una Cooperativa de Crédito, en el apartado 1 del artículo 7. respecto del valor nominal mínimo de los títulos de aportación y en el apartado 3 a) del artículo 9. en relación con la forma en que debe hacerse la delegación de voto.

*14. Cooperativas de segundo y ulterior grado.*¹⁸²

Para el cumplimiento y desarrollo de fines comunes de orden económico, dos o más Cooperativas de la misma o distinta clase podrán constituir Cooperativas de segundo o ulterior grado.

En las Cooperativas de segundo o ulterior grado formadas por Cooperativas Agrarias, podrán también ser socios, sin superar el 25 por 100 del total de socios, las Sociedades Agrarias de Transformaciones integradas únicamente por titulares de explotaciones agrarias y/o por trabajadores agrícolas.

En las Asambleas Generales de las Cooperativas de segundo o ulterior grado, a cada Cooperativa socio le representará su respectivo Presidente, pudiendo también representarla otro socio de la misma, si fuese designado a tal efecto, por cada Asamblea, por acuerdo de su Consejo Rector.

La representación de las Cooperativas socios no podrá delegarse en otro socio de la Cooperativa de segundo o ulterior grado.

Los miembros del Consejo Rector, los Interventores y los Liquidadores de las Cooperativas de segundo o ulterior grado, serán elegidos de entre los candidatos presentados por las respectivas Cooperativas socios, los cuales habrán de ser socios de las mismas. Respecto a los Liquidadores podrán ser elegidos los asociados.

El elegido, una vez aceptado su nombramiento, actuará como si lo hubiera sido en su propio nombre y ostentará el cargo durante todo el período. No obstante, cesará en su cargo si pierde la condición de socio en la Cooperativa de origen. Los miembros del Consejo Rector también cesarán

¹⁸² Vid. entre otros a SANZ JARQUE, J.J. : Op. Cit., páginas 671 a 673.

en su cargo si la Asamblea General de la respectiva Cooperativa de la que es socio, acuerda retirarle la confianza que determinó su propuesta como candidato.

En las reuniones de la Asamblea General de las Cooperativas de segundo o ulterior grado, los miembros del Consejo Rector, los Interventores y, en su caso, los Liquidadores de éstas, no podrán representar en dichas Asambleas Generales a las Cooperativas socios, sin perjuicio de su obligación de asistir a las mismas con voz y sin voto.

En caso de disolución de la Cooperativa de segundo o ulterior grado, el haber líquido resultante será distribuido entre las Cooperativas socios en proporción al importe del retorno percibido en los últimos cinco años, o en su defecto, desde la constitución de aquélla, debiendo destinarse siempre al Fondo de Reserva obligatorio de cada una de ellas.

Los retornos que perciban las Cooperativas socios de la de segundo o ulterior grado, así como los intereses que devenguen por sus aportaciones al capital social de la misma y en determinados supuestos de financiación voluntaria de los socios y retorno cooperativo incorporado a un Fondo ¹⁸³, no tendrán el carácter de beneficios extracooperativos y no les será de aplicación el considerarlos como gasto a la hora de determinar el Resultado del ejercicio ¹⁸⁴.

Las Cooperativas de segundo o ulterior grado se regirán, en primer término, por las normas específicas de las mismas y, en su defecto, por las normas de carácter general de la Ley General. ¹⁸⁵

¹⁸³ Artículo 81.3 y apartado c) del número 2 del artículo 85 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁸⁴ Según lo previsto en el apartado b) del artículo 83 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁸⁵ Artículo 148 de la Ley General de Cooperativas.

15. Otras Formas de Colaboración Económica.

Las Sociedades Cooperativas, ya sean de primer grado o de segundo o ulterior, podrán contraer vínculos societarios o formar consorcios con otras personas físicas o jurídicas, a fin de facilitar o garantizar las actividades empresariales que desarrollen para la consecución de su objeto social. Asimismo, las Cooperativas podrán adquirir la condición de asociado en otra Sociedad Cooperativa.

Los excedentes, beneficios o intereses obtenidos por las Cooperativas por las participaciones o inversiones realizadas en los supuestos a que se refiere el párrafo anterior, se destinarán al Fondo de Reserva obligatorio.¹⁸⁶

J. CLASES DE COOPERATIVAS EN LAS LEYES AUTONÓMICAS.

1. Ley Vasca.

La Ley 4/1.993 de 24 de junio es profundamente innovadora, aunque algunos de sus presupuestos ya estuvieron acogidos en el ordenamiento anterior. La clasificación normativa tiene carácter abierto; no es absolutamente incompatible con la posibilidad de constituir entidades de grado superior; y declara en la Exposición de Motivos que *“la prevalencia de las reglas especiales de cada clase de Cooperativas sobre las normas generales no puede hacer olvidar la sujeción prioritaria a los postulados esenciales del*

¹⁸⁶ Artículo 149 de la Ley General de Cooperativas.

cooperativismo, sea cual fuere la concreta modalidad societaria en que éste se plasme”

Dicha Ley, tras las normas comunes, clasifica las Cooperativas en los siguientes tipos ¹⁸⁷:

1. De Trabajo Asociado.
2. De Consumo.
3. De Enseñanza.
4. Agrarias.
5. De Explotación Comunitaria.
6. De Viviendas.
7. De Crédito.
8. De Seguros.
9. Sanitarias. En sus dos modalidades de Asistencia Sanitaria y de Instalaciones Sanitarias.
10. De Servicios, donde se encuadran las de Servicios Profesionales, las de Servicios Empresariales y las de Servicios Institucionales, y
11. De Integración Social.

Más adelante la Ley ¹⁸⁸ regula:

- 1º. Las Cooperativas de segundo y ulterior grado.
- 2º. Las Agrupaciones empresariales.
- 3º. Las Corporaciones Cooperativas y
- 4º. Las Cooperativas mixtas.

¹⁸⁷ Artículos 98 a 128.

¹⁸⁸ Artículos 128 a 138.

2. Ley Foral de Cooperativas de Navarra.

La Ley Foral de Cooperativas de Navarra ¹⁸⁹ destina el Título II de la misma a regular las clases de Cooperativas, dedicando el Capítulo I ¹⁹⁰ a las de primer grado, y el Capítulo II ¹⁹¹ a las de segundo.

Entre las primeras, define y regula las siguientes:

- Cooperativas Agrarias.
- Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.
- Cooperativas de Trabajo Asociado.
- Cooperativas de Viviendas.
- Cooperativas de Consumidores y Usuarios.
- Cooperativas de Crédito, que «adoptarán la denominación de Caja Rural, de gran tradición en Navarra cuando su objeto primordial consista en la prestación de servicios financieros en el medio rural, sin distinción de personas y entidades.
- Cooperativas de Servicios.
- Cooperativas de Enseñanza.
- Cooperativas de Seguros.
- Cooperativas de Servicios Profesionales.
- Cooperativas Sanitarias.
- Cooperativas Educativas.

¹⁸⁹Ley Foral 12/1.989, de 3 de julio, modificada por la ley foral de 2 de julio de 1.996.

¹⁹⁰Artículos 61 a 73.

¹⁹¹Artículo 74.

- Cooperativas Mixtas. Son aquéllas que tienen por objeto cumplir finalidades de dos o mas clases de Cooperativas, debiendo determinar los Estatutos la forma de separación o unión de las diferentes actividades, su autonomía económica y la participación social en el gobierno de la entidad.

Las Cooperativas de segundo o ulterior grado, pueden asociar dos o mas Cooperativas de la misma o distintas clases y si son agrarias a las Sociedades Agrarias de Transformación, sin superar el 25 por 100 del total de socios e integradas únicamente por particulares de explotaciones agrarios y/o por trabajadores agrícolas.

3. *Ley Catalana.*

Las Cooperativas pueden dedicarse a cualquier actividad económico-social lícita y pueden constituirse con objetivos sociales diferentes a los que se refiere la Ley (Decreto Legislativo 1/1992, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de Catalunya).

Las Cooperativas de primer grado pueden ser ¹⁹²:

- Agrícolas.
- De Seguros.
- De Consumidores y Usuarios.
- De Crédito.

¹⁹²Artículo 79 del Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de Cataluña. Decreto Legislativo 1/1.992, de 10 de febrero.

- De Enseñanza y Escolares.
- De Vivienda.
- Sanitarias.
- De Servicios.
- Trabajo Asociado.
- Mixtas.
- De servicio público ¹⁹³.

También se regulan las de segundo grado o grado ulterior ¹⁹⁴.

4. *Ley Andaluza.*

Esta Ley (Ley 2/1.985 de 2 de mayo), dedica su Título II, Capítulo Primero a la tipología de las Cooperativas ¹⁹⁵.

Podrán realizar cualquier actividad económica lícita. Se regirán en primer término, por las disposiciones que les sean aplicables y, en lo no previsto, por las de carácter general establecidas en la Ley.

Las Cooperativas de primer grado se clasificarán en:

1. Cooperativas de Trabajo Asociado.
2. Cooperativas de Consumidores y Usuarios y

¹⁹³ Artículo 135 del Texto refundido.

¹⁹⁴ Artículo 5 del Texto Refundido.

¹⁹⁵ Artículos 75 y 76.

3. Cooperativas de Servicios.

En las Cooperativas de Consumidores y Usuarios, se incluyen las siguientes modalidades ¹⁹⁶:

- a) De suministro de artículos de consumo, uso, vestido, mobiliario y demás elementos propios de la economía doméstica.
- b) De servicios diversos, como restaurantes, transportes, hospitalización, enseñanza y otras similares.
- c) De suministros especiales como agua, gas, electricidad en cuyo caso podrán ser también socios las personas físicas y jurídicas que precisen los mencionados suministros para el desarrollo de sus actividades no domésticas, siempre que no supongan más de un veinticinco por ciento del total de socios de la cooperativa.
- d) De Ahorro para el consumo.
- e) De Suministros, servicios y actividades para el desarrollo cultural.
- f) De Viviendas.
- g) De Crédito.
- h) De Seguros.

En las Cooperativas de Servicios se incluyen con regulación particular¹⁹⁷ las Cooperativas Agrarias y las de Explotación Comunitaria de la Tierra.

Pueden existir Secciones de Crédito ¹⁹⁸ que deberán regularse en los Estatutos de aquellas Cooperativas que no lo sean de Crédito.

¹⁹⁶Artículos 78 a 83.

¹⁹⁷Artículos 91 a 98.

¹⁹⁸Capítulo V de la Ley.

También se regulan ¹⁹⁹ las Cooperativas de segundo y ulterior grado.

La novedad más significativa de esta Ley es la de diferenciar las Cooperativas propiamente de Servicios, que asocian a titulares de explotaciones industriales o de servicios, a profesionales o artistas por cuenta propia y a las Agrarias y de Explotación Comunitaria, de aquellas otras de Servicios para Consumidores y Usuarios.

5. Ley Valenciana. ²⁰⁰

Cualquier actividad económica social lícita podrá ser objeto de la cooperativa ²⁰¹.

Se establecen los siguientes criterios de clasificación ²⁰²:

- a) Por su base social podrán ser de primero, o segundo o ulterior grado.
- b) Por su estructura socioeconómica podrán ser Cooperativas de Producción, cuyo objetivo es aumentar la renta de sus socios, y que comprenden las que asocian pequeños empresarios o trabajadores autónomos y las Cooperativas de Trabajo Asociado.
Cooperativas de consumo, cuyo objetivo es obtener ahorros en las rentas de sus miembros.
- c) Por la clase de actividad que constituya su objeto social.

A los efectos de la inclusión en una Unión o Federación de cooperativas la clasificación se basará en los criterios b) y c), vistos anteriormente.

¹⁹⁹ Artículo 100.

²⁰⁰ Ley 11/1.985 modificada por la Ley 3/1.995, de 2 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.

²⁰¹ Artículo 2º.2 de la Ley 11/1.985, de 25 de octubre.

La regulación específica de las distintas clases de cooperativas, hecha en los artículos siguientes (cooperativa agraria ²⁰³, de explotación comunitaria de la tierra ²⁰⁴, de trabajo asociado ²⁰⁵, de consumo ²⁰⁶, de viviendas ²⁰⁷, de crédito ²⁰⁸, de seguros ²⁰⁹, sanitarias ²¹⁰, de servicios empresariales y profesionales ²¹¹, de transportes ²¹², de integración social ²¹³ y cooperativas de servicios públicos ²¹⁴), no impedirá la libre delimitación por los Estatutos de cada cooperativa de su objeto social y la creación de Cooperativas polivalentes cuyo objeto social comprenda actividades de distinta clase, sin perjuicio de destacar las actividades principales a los efectos legales oportunos ²¹⁵.

También ²¹⁶, se refiere la Ley a las cooperativas con sección de crédito, que en la Región y Comunidad Valenciana han tenido siempre relevancia histórica, señalando que se registrarán por su normativa específica.

Respecto a las Cooperativas de segundo y ulterior grado ²¹⁷, a los efectos del desarrollo del principio de integración cooperativa, establece la Ley, que

²⁰² Artículo 68 y 68 bis de la Ley 3/1.995, de 2 de marzo, de modificación de la Ley 11/1.985, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.

²⁰³ Artículo 69

²⁰⁴ Artículo 71.

²⁰⁵ Artículo 72.

²⁰⁶ Artículo 73.

²⁰⁷ Artículo 74.

²⁰⁸ Artículo 75.

²⁰⁹ Artículo 77.

²¹⁰ Artículo 77 bis.

²¹¹ Artículo 78.

²¹² Artículo 80.

²¹³ Artículo 82.

²¹⁴ Artículo 83.

²¹⁵ Artículo 68 bis de la Ley 3/1.995, de 2 de marzo, de modificación de la Ley 11/1.985, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.

²¹⁶ Artículo 76 de la Ley.

²¹⁷ Artículos 85 y 85 bis de la Ley 3/1.995, de 2 de marzo, de modificación de la Ley 11/1.985, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.

pueden ser socios las cooperativas, los socios de trabajo y las demás personas jurídicas en los términos previstos en esa Ley. La Generalidad y otras entidades públicas, podrán formar parte como socios de cualquier cooperativa para la prestación de servicios públicos y el ejercicio de la iniciativa económica pública ²¹⁸.

K. UNIONES, FEDERACIONES Y CONFEDERACIONES DE COOPERATIVAS. LAS EXPLOTACIONES ASOCIATIVAS. ²¹⁹

Para la defensa y promoción de sus intereses, en cuanto Sociedades Cooperativas, éstas podrán asociarse libre y voluntariamente en Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas, sin perjuicio de poder acogerse a cualquier otra fórmula asociativa, de acuerdo con la legislación general reguladora del derecho de asociación ²²⁰.

Las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas son asociaciones Cooperativas que ejercen actividades de representación, conciliación, asesoramiento y fomento cooperativo.

Podrán asociarse en Uniones de Cooperativas:

- a) Las Sociedades Cooperativas de la misma clase, cualesquiera que sea la actividad económica que desarrollen, y las Cooperativas de segundo o ulterior grado integradas mayoritariamente por Cooperativas de la misma clase que aquéllas, o

²¹⁸ Artículo 14 de la Ley.

²¹⁹ Sobre esta materia Vid. entre otros a SANZ JARQUE, J.J. : Op. Cit., páginas 679 a 688.

²²⁰ Artículo 158 de la Ley General de Cooperativas.

- b) Las Sociedades Cooperativas de la misma clase que desarrollen predominantemente o entre otras, la misma actividad económica, identificada con la numeración y nomenclatura establecidas en el Anexo del Decreto 2518/1.974, de 9 de agosto, sobre Clasificación Nacional de Actividades Económicas, y en sus normas complementarias.

Las Uniones de Cooperativas podrán integrarse en otra Unión ya existente de ámbito no inferior, o constituir una nueva Unión de Cooperativas de ámbito no inferior al de las Uniones que la crean.

En las Uniones de Cooperativas constituidas únicamente por Uniones, también podrán integrarse directamente Sociedades Cooperativas, si los Estatutos de aquéllas no se oponen.

Las Sociedades Cooperativas y las Asociaciones de Cooperativas, con independencia de los términos con que sean designadas, constituidas conforme a la legislación cooperativa dictada por la respectiva Comunidad Autónoma, y que les sea de aplicación en función de su ámbito, podrán integrarse en una Unión de Cooperativas ya existente o constituir una nueva de ámbito superior al territorio de la referida Comunidad Autónoma.

En las Uniones de Cooperativas formadas por Cooperativas Agrarias, podrán también integrarse Sociedades Agrarias de Transformación, así como las Entidades que asocien a Agrupaciones de Productores Agrarios, tengan éstas o no la condición de Sociedad Cooperativa.

Para la constitución y funcionamiento de una Unión de Cooperativas serán precisas, al menos, cinco Sociedades Cooperativas o dos Uniones de Cooperativas.

Los Órganos Sociales de las Uniones de Cooperativas serán: La Asamblea General, el Consejo Rector y los Interventores.

La Asamblea General estará formada por los representantes de las Cooperativas directamente asociadas y, en su caso, de las Uniones que las integran. Los Estatutos regularán el derecho de voto, debiendo establecer limitaciones al voto plural.

El Consejo Rector estará integrado, al menos, por tres miembros. Si los Estatutos lo prevén, podrá designarse hasta un tercio del Consejo Rector a personas de reconocido prestigio o experiencia cooperativa, aunque no sean socios de las Cooperativas integradas.²²¹

Las Federaciones de Cooperativas, cuyo ámbito, en todo caso, coincidirá con el territorio de una Comunidad Autónoma, podrán estar integradas por:

- a) Uniones de Cooperativas cuyo ámbito no sea superior al de la Federación, cualesquiera que sea la clase de las Cooperativas que integren.
- b) Sociedades Cooperativas que tengan su domicilio social dentro del ámbito de la Federación de Cooperativas y que no pertenezcan a una Unión que, a su vez, esté integrada en la misma. Ninguna Sociedad Cooperativa podrá pertenecer a más de una Federación.

Para la constitución y funcionamiento de una Federación de Cooperativas será preciso que, directamente o a través de las Uniones que la integran, asocie, al menos, diez Cooperativas que no sean todas de la misma clase.

²²¹ Artículo 159 de la Ley General de Cooperativas.

Las Uniones de Cooperativas de ámbito estatal y las Federaciones de Cooperativas podrán asociarse en Confederaciones de Cooperativas, que, en todo caso, tendrán ámbito estatal.

Para la constitución y funcionamiento de una Confederación de Cooperativas serán precisas, al menos, cuatro Federaciones de Cooperativas pertenecientes a sendas Comunidades Autónomas.

Ninguna Federación, Unión de Cooperativas ni Asociaciones, podrán pertenecer a más de una Confederación de Cooperativas.

Asimismo, podrán integrarse en las Confederaciones de Cooperativas o constituir las Asociaciones de Cooperativas que agrupen a Sociedades Cooperativas de distinta clase, con independencia de los términos con que dichas Asociaciones sean designadas y constituidas conforme a la legislación cooperativa dictada por la correspondiente Comunidad Autónoma.

Los órganos sociales de las Federaciones y Confederaciones de Cooperativas serán el Consejo Rector y la Asamblea General que, a su vez, actuará en Pleno y en Comisión Permanente.

Los Estatutos establecerán la composición y el número de miembros de la Asamblea General, pudiendo fijar un porcentaje máximo de miembros correspondientes a una misma clase de Cooperativas. Asimismo, establecerán normas para la elección de los miembros de la Asamblea General y el derecho de voto en ésta, debiendo fijar limitaciones al voto plural.

Si los Estatutos lo prevén, el Pleno de la Asamblea General podrá designar hasta un 10 por 100 más de miembros de la misma, entre personas de reconocido prestigio y experiencia cooperativa.

El Consejo Rector estará integrado, al menos, por tres miembros. Los miembros del Consejo Rector y de la Comisión Permanente serán elegidos por el Pleno de la Asamblea General.²²²

La Ley 19/1.995, de 4 de julio de Modernización de Explotaciones Agrarias señala ²²³ que explotación agraria es *“el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituye en sí misma una unidad técnico-económica”*.

Las explotaciones asociativas prioritarias, son explotaciones agrarias que cumplan los requisitos previstos en el artículo 5 de la mencionada Ley y que adopten alguna de las fórmulas jurídicas siguientes ²²⁴:

- Sociedades Cooperativas
- sociedades agrarias de transformación.

L. FUSIÓN, ESCISIÓN, DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE LAS COOPERATIVAS.

Será posible la fusión de Sociedades Cooperativas en una nueva o la absorción de una o más por otra Cooperativa ya existente.

Las Sociedades Cooperativas en liquidación podrán participar en una fusión siempre que no haya comenzado el reembolso de las aportaciones al capital social a los socios o a los asociados.

²²² Artículo 160 de la Ley General de Cooperativas.

²²³ Artículo 2.2.

Las Sociedades Cooperativas que se fusionen en una nueva o que sean absorbidas por otra ya existente quedarán disueltas, aunque no entrarán en liquidación, y sus patrimonios, socios y, en su caso, los asociados pasarán a la Sociedad nueva o absorbente, que asumirá los derechos y obligaciones de las Sociedades disueltas. Los Fondos Sociales, obligatorios o voluntarios, de las Sociedades disueltas pasarán a integrarse en los de la Sociedad Cooperativa nueva o absorbente.²²⁵

Podrá considerarse balance de fusión al último balance anual aprobado, siempre que no sea anterior en más de ocho meses a la fecha de celebración de la Asamblea que ha de resolver sobre la fusión. Si el balance anual no cumpliera con este requisito, será preciso elaborar un balance dentro del plazo antes mencionado, que deberá ser censurado por los Interventores y habrá de ser sometido a la aprobación de la Asamblea.²²⁶

Será necesaria la mayoría de los dos tercios de los votos presentes y representados, para adoptar acuerdos de modificación de Estatutos, fusión, escisión y disolución.²²⁷

La escisión de la Cooperativa puede consistir en la disolución, sin liquidación, mediante la división de su patrimonio y del colectivo de socios y asociados en dos o más partes. Cada una de éstas se traspasará en bloque a Cooperativas de nueva creación o será absorbida por otras ya existentes o se integrará con las partes escindidas de otras Cooperativas en una de nueva creación. En estos dos últimos casos se denominará escisión-fusión.

También podrá consistir en la segregación de una o más partes del patrimonio y del colectivo de socios y de asociados de una Cooperativa sin la disolución

²²⁴ Artículo 6 de la Ley.

²²⁵ Artículo 94 de la Ley General de Cooperativas.

²²⁶ Artículo 98 de la Ley General de Cooperativas.

²²⁷ Artículo 49 de la Ley General de Cooperativas.

de ésta, y el traspaso en bloque de la parte o partes segregadas a otras Cooperativas de nueva constitución o ya existentes.

Serán aplicables a las Cooperativas participantes en la escisión las normas reguladoras anteriormente señaladas para la fusión.²²⁸

Las Cooperativas que concentren sus cooperativas por fusión o por constitución de otras Cooperativas de segundo o ulterior grado, así como mediante uniones temporales, disfrutarán de todos los beneficios otorgados en la legislación sobre agrupación y concentración de cooperativas.²²⁹

La disolución de una Sociedad se produce por acuerdo de la Junta General de Accionistas y su inscripción en el Registro Mercantil.

Las Sociedades disueltas conservan su personalidad jurídica mientras dure el período de Liquidación.²³⁰

Finalizada la liquidación, se deberá formar un balance final, que se someterá a la aprobación de la Junta General y, una vez aprobado, se solicitará la cancelación en el Registro Mercantil, con lo que quedarán extinguidas²³¹.

La Sociedad Cooperativa se disolverá:

- 1.º Por el cumplimiento del término fijado en los Estatutos.
- 2.º Por la conclusión de la Empresa que constituye su objeto.
- 3.º Por la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.

²²⁸ Artículo 102 de la Ley General de Cooperativas.

²²⁹ Artículo 156.5 de la Ley General de Cooperativas.

²³⁰ Artículo 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

²³¹ Artículos 262 a 278 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

- 4.º Por la paralización o inactividad de los órganos sociales durante dos años consecutivos.
- 5.º Por la paralización de la actividad cooperativizada durante dos años, sin causa justificada.
- 6.º Por la reducción del número de socios por debajo del mínimo establecido, sin que se restablezca en el plazo de seis meses.
- 7.º Por reducción del capital social a una cantidad inferior a la cifra del capital social mínimo, establecido estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de seis meses, originada dicha reducción como consecuencia de la baja de socios y asociados o de deducciones en las aportaciones al capital social por imputación de pérdidas en los supuestos previstos en La Ley General de Cooperativas.
- 8.º Por la fusión o escisión.
- 9.º Por quiebra de la Sociedad.
- 10.º Por acuerdo de la Asamblea General.
- 11.º Por cualquier otra causa establecida en esta Ley o en los Estatutos.²³²

Transcurrido el término de duración de la Sociedad, ésta se disolverá de pleno derecho, a no ser que con anterioridad hubiese sido expresamente prorrogada e inscrita la prórroga en el Registro de Cooperativas.

Cumplidas las formalidades legales sobre disolución de la Sociedad, se abrirá el período de liquidación, salvo en los supuestos de fusión o escisión. La Sociedad disuelta conservará su personalidad jurídica mientras se realiza la

²³² Artículo 103 de la Ley General de Cooperativas.

liquidación. Durante este tiempo deberá añadir a su nombre la frase «en liquidación».²³³

La Sociedad en liquidación podrá ser reactivada siempre que la disolución se haya producido por acuerdo de la Asamblea General y haya cesado la causa que la motivó y no se haya comenzado el reembolso de las aportaciones a los socios o a los asociados. El acuerdo de reactivación deberá ser adoptado por la Asamblea General por una mayoría de dos tercios de los votos sociales, y no será eficaz hasta que no se eleve a escritura pública y se inscriba en el Registro de Cooperativas.

La misma regla se aplicará en el caso de quiebra cuando la Sociedad quebrada llegue a un convenio con los acreedores.²³⁴

Disuelta la Sociedad y hasta el nombramiento de los Liquidadores, el Consejo Rector continuará en las funciones representativas y gestoras de la Sociedad a los solos efectos de evitar perjuicios derivados de la inactividad social, y será responsable de la conservación de los bienes sociales.

Designados los Liquidadores, el Consejo Rector suscribirá con aquéllos el Inventario y balance de la Sociedad, referidos al día en que se inicie la liquidación y antes de que los Liquidadores comiencen sus operaciones.²³⁵

Incumbe a los Liquidadores:

- 1.º Llevar y custodiar los libros y correspondencia de la Cooperativa y velar por la integridad de su patrimonio.

²³³ Artículo 104 de la Ley General de Cooperativas.

²³⁴ Artículo 105 de la Ley General de Cooperativas.

²³⁵ Artículo 108 de la Ley General de Cooperativas.

- 2.º Realizar las operaciones pendientes y las nuevas que sean necesarias para la liquidación de la Cooperativa.
- 3.º Enajenar los bienes sociales. Para la venta de inmuebles se acudirá necesariamente a la pública subasta de inmuebles, salvo que la Asamblea General establezca expresamente otro sistema válido.
- 4.º Reclamar y percibir los créditos pendientes, sea contra los terceros o contra los socios o asociados.
- 5.º Concertar transacciones y compromisos cuando así convenga a los intereses sociales.
- 6.º Pagar a los acreedores, asociados y socios y transferir a quien corresponda el Fondo de Educación y Promoción y el sobrante del haber líquido de la Cooperativa.
- 7.º Ostentar la representación de la Cooperativa en juicio y fuera de él para el cumplimiento de las funciones que tienen encomendadas.²³⁶

En la adjudicación del haber social se comenzará por separar suficientes elementos del activo para cubrir el importe total del Fondo de Educación y Promoción que no estuviera materializado en las cuentas de ahorro o títulos.

El resto del haber social se adjudicará por el siguiente orden:

- 1.º Se saldarán las deudas sociales.
- 2.º Se reintegrará a los asociados el importe de sus aportaciones al Capital Social, actualizadas en su caso.
- 3.º Se reintegrará a los socios el importe de las aportaciones que tuvieran al capital social, actualizadas en su caso; comenzando por las aportaciones voluntarias y después las aportaciones obligatorias.

²³⁶ Artículo 109 de la Ley General de Cooperativas.

En los casos en que la Cooperativa se disuelva y entre en período de liquidación, la legislación consagra un principio general de respeto al saldo del Fondo de Educación y Promoción existente en ese momento, previendo dos situaciones posibles:

- a) Que exista saldo no materializado en cuentas de ahorro o títulos de la Deuda Pública, en cuyo caso se separarán suficientes elementos del activo para cubrirlo, previamente al comienzo de las operaciones de liquidación y consiguiente adjudicación del haber social.
- b) Que una vez realizadas las operaciones de liquidación, saldadas las deudas sociales y reintegrados los asociados y socios por sus aportaciones al capital social, si existiese remanente en el Fondo de Educación y Promoción, se pondrá a disposición del Instituto Nacional de Fomento de la Economía Social ²³⁷, que deberá destinarlo, de modo exclusivo, a la promoción del cooperativismo.²³⁸

Finalizadas las operaciones de extinción del pasivo social, los Liquidadores formarán el balance final, que reflejará con exactitud y claridad el estado patrimonial de la Sociedad, y el proyecto de distribución del activo.

El balance final y el proyecto de distribución del activo serán censurados por los Interventores de la Cooperativa y, en su caso, por los Interventores, y se someterán para su aprobación a la Asamblea General.

Posteriormente se procederá a la correspondiente distribución del activo de la Sociedad.

Las cantidades no reclamadas o transferidas en el término de los noventa días siguientes a la fecha en que se inicie el pago se consignarán en depósito en el

²³⁷Es uno de los ingresos previstos de este Organismo según el Real Decreto 1836/1.991.

Banco de España o en la Caja General de Depósitos, a disposición de sus legítimos dueños.²³⁹

Finalizada la liquidación, los liquidadores, en escritura publica que incorporara la aprobación del balance final de liquidación y las operaciones de esta, deberán solicitar del Registro de Cooperativas la cancelación de los asientos referentes a la sociedad y depositar en dicha dependencia los libros y documentos relativos a la cooperativa, que se conservaran durante un período de diez años.²⁴⁰

M. TRANSFORMACIÓN EN SOCIEDADES COOPERATIVAS.

La Ley General de Cooperativas²⁴¹ prevé que las Sociedades Agrarias de Transformación puedan transformarse en Sociedades Cooperativas Agrarias, de Explotación Comunitaria de la Tierra o de Trabajo Asociado, y las Sociedades civiles o mercantiles en las que los trabajadores de las mismas sean titulares, al menos, del 50 por 100 del capital social, y ningún socio ostente más del 25 por 100 del referido capital social, así como las Sociedades Anónimas Laborales puedan transformarse en Cooperativas de Trabajo Asociado.

El acuerdo de transformación deberá ser adoptado en Junta o Asamblea General, celebrada conforme a las normas que les sean de aplicación por una mayoría de más de la mitad de los votos de la Sociedad.

²³⁸ Artículo 112 de la Ley General de Cooperativas.

²³⁹ Artículo 113 de la Ley General de Cooperativas.

²⁴⁰ Artículo 114 de la Ley General de Cooperativas.

²⁴¹ En su Disposición Adicional Tercera.

El acuerdo de transformación obligará a los socios que han votado a su favor.

Los socios disidentes podrán separarse de la Sociedad recibiendo la parte que les corresponda en el patrimonio social. En su caso, el patrimonio líquido se calculará según el balance especial de transformación, cerrado con tres meses de antelación a la convocatoria de la Junta o Asamblea General que haya de acordar la transformación y depositado en el domicilio social a disposición de los socios desde el mismo día de la convocatoria.

La transformación se hará constar en escritura pública, que se inscribirá en el Registro de Cooperativas, y que contendrá, en todo caso, las menciones exigidas por esta Ley para la constitución de la Sociedad Cooperativa de la clase de que se trate, el balance a que se refiere el punto anterior, la relación de socios que no hayan hecho uso del derecho de separación y el importe de las cantidades que les corresponda del patrimonio social, así como el balance final en el que conste las modificaciones exigidas, en su caso, por el ejercicio del derecho de separación.

Los socios de las Sociedades que se transforman, cuando así lo manifiesten y sea aprobado por la Junta o Asamblea General que adopte el acuerdo de transformación, en lugar de integrarse como socios de la nueva Sociedad Cooperativa podrán hacerlo en la condición de asociados.

La transformación en Sociedades Cooperativas no libera a los socios que en las Sociedades transformadas tuvieron responsabilidad personal solidaria o ilimitada, de responder de las deudas contraídas con anterioridad a la transformación de la Sociedad, a no ser que los acreedores hayan consentido expresamente la transformación.

La transformación efectuada no cambiaría la personalidad jurídica de la Sociedad, que continuará subsistiendo bajo la nueva forma, entendiéndose que no se produce cesión o traspaso, a los efectos de la Ley de

Arrendamientos Urbanos o Rústicos, sino que la Cooperativa es continuadora en el arrendamiento, debiendo reconocérsele la titularidad arrendaticia, y sin que pueda justificarse acción resolutoria o de desahucio por parte del arrendador. Lo mismo se entenderá respecto a nombres comerciales, marcas, patentes y cualesquiera otros títulos y derechos de que fuera titular la Sociedad transformada y que pasen, por la transformación acordada, a la Cooperativa continuadora de aquélla.

N. LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y LAS COOPERATIVAS.²⁴²

1. Principio General y Acción Administrativa.

De conformidad con el mandato contenido en el artículo 129.2 de la Constitución Española, el Estado reconoce como tarea de interés público la promoción, estímulo y desarrollo de las Sociedades Cooperativas y de sus estructuras de integración económica y representativa, cuya libertad y autonomía garantiza.²⁴³

El Gobierno actuará en el orden cooperativo, con carácter general, a través del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, al que dotará de los recursos y servicios necesarios para el cumplimiento de sus funciones de promoción, difusión, formación, inspección y registral, sin perjuicio de las facultades de los otros Departamentos Ministeriales en función de la actividad empresarial que desarrollen las Cooperativas para el cumplimiento de su objeto social.²⁴⁴

²⁴² Vid. entre otros a SANZ JARQUE, J.J. : Op. Cit., páginas 691 a760.

²⁴³ Artículo 150 de la Ley General de Cooperativas.

²⁴⁴ Artículo 151 de la Ley General de Cooperativas.

Cuando en una Cooperativa concurren circunstancias que pongan en peligro intereses de terceros o de los socios, la Administración Pública podrá acordar las siguientes medidas:

- a) La designación de uno o mas funcionarios con la facultad de establecer el orden del día de la Asamblea General, convocarla y presidirla, a fin de que pueda adoptar los pertinentes acuerdos.
- b) La intervención temporal de la Cooperativa por los funcionarios que se designen, sin cuya aprobación los acuerdos adoptados y las decisiones tomadas por los órganos rectores de la Cooperativa no tendrán validez y serán nulos de pleno derecho.
- c) La suspensión temporal de la actuación de los órganos sociales de la Cooperativa, nombrando uno o varios Administradores provisionales que asumirán las funciones de aquéllos.²⁴⁵

La función inspectora sobre el cumplimiento de la legislación cooperativa, se ejercerá por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, a través de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, sin perjuicio de las funciones inspectoras que correspondan a los distintos Departamentos Ministeriales en razón a la legislación específica aplicable.

Las Sociedades Cooperativas son sujetos responsables de las acciones u omisiones contrarias a esta Ley y a los Estatutos de la Cooperativa, así como los miembros del Consejo Rector, los Interventores y los Liquidadores en cuanto que les sean personalmente imputables.²⁴⁶

²⁴⁵ Artículo 152 de la Ley General de Cooperativas.

²⁴⁶ Artículo 153 de la Ley General de Cooperativas.

2. Instituto Nacional de Fomento de la Economía Social.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1.991 crea, adscrito al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, el Instituto Nacional de Fomento de la Economía Social ²⁴⁷.

Corresponde al Instituto las acciones sobre Cooperativas, Sociedades Anónimas Laborales, Fundaciones Laborales y cualesquiera otras entidades que en el futuro se determine normativamente, y la coordinación con los Departamentos Ministeriales que realicen acciones de fomento en el ámbito de las entidades antes citadas.

En la misma Ley de Presupuestos ²⁴⁸, se suprime el Consejo Superior de Cooperativismo ²⁴⁹, indicando la Ley que quedan atribuidas al Instituto que se crea lo previsto en la Ley General de Cooperativas ²⁵⁰, en relación al activo sobrante y el remanente existente en el Fondo de Educación y Promoción al adjudicarse el haber social una vez liquidada la Cooperativa.

3. Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas.

En el Ministerio de Economía y Hacienda existirá una Junta Consultiva de Régimen Fiscal de las Cooperativas formada por un Presidente, dos representantes de la Dirección General de Tributos, un representante de la Dirección General de Gestión Tributaria, un representante de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria y otro de la Dirección General de Comercio Interior así como un representante de la Asesoría Jurídica de la

²⁴⁷ Artículo 98 de la ley 31/1.990, de 27 de diciembre.

²⁴⁸ Artículo 98.5.

²⁴⁹ Regulado en los artículos 162 y 163 de la Ley General de Cooperativas.

Secretaría de Estado de Hacienda. También formarán parte de la Junta un representante del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, otro del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, así como cinco miembros del Consejo Superior del Cooperativismo, representantes de asociaciones de Cooperativas. Todos ellos serán designados por el Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta, en su caso, del órgano al que representen.

La Secretaría de la Junta será desempeñada por un funcionario, sin voto, de la Dirección General de Tributos.

Las funciones de la Junta Consultiva son:

- 1.º Informar, con carácter preceptivo, en las cuestiones relacionadas con el régimen fiscal especial de las Cooperativas que se refieren a:
 - a) Proyectos de normas de regulación del régimen fiscal especial.
 - b) Proyectos de Ordenes que hayan de dictarse para su interpretación y aplicación.
 - c) Procedimientos tramitados ante cualquiera de los órganos económico - administrativos, en los que se susciten cuestiones directamente relacionadas con su aplicación, siempre que se solicite expresamente por el reclamante.
- 2.º Le corresponde, asimismo, informar en las cuestiones relativas a dicho régimen fiscal especial, que guarden relación con el alcance e interpretación general de sus normas o de las disposiciones dictadas para su aplicación, cuando se solicite por los Consejos Superiores de Cooperativas, por órganos de la Administración Estatal o Autonómica o por las Asociaciones de Cooperativas.

²⁵⁰Artículo 112.4.

3.º Proponer al Ministro de Economía y Hacienda, a través de la Dirección General de Tributos, las medidas que se consideren más convenientes para la aplicación del Régimen Fiscal de las Cooperativas.²⁵¹

Esta Junta fue creada por la Orden Ministerial de 27 de marzo de 1.948 con la doble finalidad de informar preceptivamente en los expedientes relacionados con el Régimen Fiscal de las Cooperativas y de proponer al Ministerio de Hacienda la adopción de aquellas medidas que se considerasen convenientes para la aplicación de las normas que lo regulan.

Estas mismas funciones se corresponden con las que en la actualidad le asigna la Ley 20/1.990, la cual sólo ha variado su composición. La Junta sigue siendo un órgano meramente consultivo, cuyos informes son preceptivos pero no vinculantes.

El informe de la Junta Consultiva sólo tiene carácter preceptivo en el procedimiento económico-administrativo, cuando sea expresamente solicitado por el reclamante.

²⁵¹ Artículo 5 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

IV. DETERMINACION DEL RESULTADO ECONOMICO Y CONTABILIDAD DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.

Uno de los aspectos más importantes de los que se ocupan las normas cooperativas es el del régimen económico, regulando no solamente la determinación de los resultados sino también la aplicación de los mismos, las aportaciones al capital e incluso limitaciones a algunas de las retribuciones en las operaciones con los socios.

A. INGRESOS Y GASTOS. RESULTADO ECONÓMICO.

Como indica CAPARROS NAVARRO ²⁵² en una cooperativa pueden darse los tipos de ingreso relacionados a continuación:

1. Aportaciones al capital social que realizan socios y asociados en las dos modalidades, obligatorias y voluntarias (pudiendo aplicarse éstas, en todo o en parte, a cubrir nuevas aportaciones obligatorias). Los Estatutos de toda cooperativa deberán fijar el capital social mínimo con que puede constituirse y funcionar la cooperativa, que deberá estar totalmente desembolsado; si a lo largo de la vida de la cooperativa, y como consecuencia de baja de socios o asociados o por imputación de pérdidas, la cifra fuera inferior a la mínima, y no se repusiera en el plazo de 6 meses, la cooperativa deberá disolverse.

La característica más importante de este tipo de aportaciones es que son reintegrables en caso de baja del socio o asociado; no obstante,

²⁵²CAPARROS NAVARRO, ANTONIO. : "Las Sociedades Cooperativas y el Impuesto de Sociedades : Armonización Contable y Fiscal", Revista Estudios Financieros, nº. 104, noviembre 1.991, páginas 8 a 15.

la posible descapitalización de la cooperativa está protegida por los siguiente mecanismos:

- a) Posibilidad de deducir, hasta un 30 por 100, en caso de reembolso de aportaciones obligatorias.
 - b) Posibilidad de aplazar el reembolso hasta 5 años, como máximo, retribuyendo con un tipo de interés igual al básico del Banco de España más 3 puntos.
 - c) Posibilidad de fijar un plazo en Estatutos en el cual no se pueden dar de baja.
2. Cuotas de ingreso de socios, que deberán estar fijadas por Estatutos o aprobadas por la Asamblea General. No forman parte del capital social y no son reintegrables.
- En cuanto a su destino, forman parte obligatoriamente del Fondo de Reserva Obligatorio y fiscalmente se considera que no constituyen un incremento patrimonial de la cooperativa. Estas cuotas de ingreso pueden también ser exigidas a nuevos socios, en cuyo caso existe la limitación de que no serán superiores al 25 por 100 de la aportación obligatoria para ser socio ²⁵³.
3. Cuentas periódicas. De análogas características que las cuotas de ingreso, con análogo destino pero con un tratamiento fiscal diferente, ya que a estos efectos se consideran ingresos cooperativos del ejercicio ²⁵⁴.
4. Sanciones económicas impuestas a socios en los casos previstos por la ley; su destino es el Fondo de Educación y Promoción ²⁵⁵.

²⁵³En Andalucía no superarán el 10 por 100 .

²⁵⁴Excepto en Navarra, que no son ingresos del ejercicio, pasando directamente a un Fondo de Reserva Especial.

²⁵⁵Excepto en Navarra que es al Fondo de Reserva Obligatorio.

5. Deducción en reembolso de aportaciones obligatorias de socios. Su destino es el Fondo de Reserva Obligatorio y fiscalmente no se consideran incremento patrimonial de la cooperativa.
6. Bienes entregados y servicios prestados por los socios para la gestión cooperativa. No integran el capital social y están sujetos a las condiciones fijadas y contratadas con la cooperativa. Son considerados como gasto del ejercicio.
7. Bienes entregados o servicios cooperativizados de terceros no socios. De características análogas a las anteriores, pero con limitaciones en cuanto a su posibilidad y destino.
8. Financiación voluntaria de socios. Debe ser acordada por la Asamblea General, bajo cualquier modalidad jurídica y plazo; en ningún caso integrarán el capital social.
9. Emisión de obligaciones previo acuerdo de la Asamblea General e inscripción de la emisión en el Registro de Cooperativas.
10. Financiación externa de cualquier clase y condición²⁵⁶.
11. Subvenciones. Pueden ser:
 - a) Subvenciones a la actividad cooperativa: son ingresos cooperativos del ejercicio.
 - b) Subvenciones en capital: son ingresos cooperativos del ejercicio en la misma proporción que corresponde a la depreciación estimada a efectos contables. Según el Nuevo Plan General de

²⁵⁶La Ley 13/1.991, de 1 de julio, de Reforma de la Ley 4/1.983, de 9 de marzo, de Cooperativas de Cataluña, establece la posibilidad para esa Comunidad de que la Asamblea General de la cooperativa acuerde la emisión de Títulos Participativos a suscribir tanto por las personas físicas como por las jurídicas, que otorgan los siguientes derechos:

1. Recibir la misma información que los socios.
2. Asistir a la Asamblea General, con voz y sin voto.
3. Tener hasta tres representantes en el Consejo Rector, con voz y sin voto, y sin que el número de representantes exceda del 25 por 100 de los miembros del Consejo Rector.
4. Recibir una remuneración de tipo mixto:
 - Interés fijo, calculado sobre un mínimo del 20 por 100 del valor nominal y un máximo del 80 por 100.
 - Remuneración variable en función de los resultados de la cooperativa.
5. Plazo de amortización del título no inferior a tres años ni superior a veinticinco.

Contabilidad ²⁵⁷, en el caso de activos no depreciables, se permite que se imputen al ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

- c) Subvenciones específicas para actividades de educación y promoción cooperativa, cuyo destino será el Fondo de Educación y Promoción.

12. Ventas, que pueden ser:

- a) De productos elaborados o comercializados por la cooperativa.
- b) Por prestación de servicios a socios o terceros no socios.
- c) Por enajenación de inmovilizado.
- d) Por venta de participaciones en otras Empresas.

13. Retornos de otras Cooperativas, que son ingresos recibidos por este concepto de otras Cooperativas de las que se es socio. A estos efectos cabe señalar que en esta clase de participaciones no se producen estructuras de dominio, ya que la Ley General de Cooperativas limita el número de votos por socio. En el caso de disolución de la cooperativa participada, se recibirá un ingreso proporcional al retorno recibido por sus Cooperativas socios en los últimos 5 años y se destinará la Fondo de Reserva Obligatorio.

14. Intereses de otras Cooperativas. Pueden ser debidos a distintas causas:

- a) Por retribución de intereses de las aportaciones obligatorias y/o voluntarias como socio o asociado.
- b) Por retribución de reembolso de aportaciones aplazado.
- c) Por retribución de retornos no satisfechos e incorporados a un Fondo de Retorno retribuible con intereses.

²⁵⁷ Norma de valoración 20ª. Aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (BOE del 27 de diciembre).

15. Ingresos financieros. Existen tres grandes grupos:

- a) Procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada, tales como, intereses de cuentas corrientes, imposiciones a plazo en garantía de créditos, etc.
- b) Derivados de la sección de crédito, si existe, de la cooperativa.
- c) Derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa. El artículo 149 de la Ley General de Cooperativas establece la posibilidad de que las sociedades Cooperativas, ya sean de primer grado o de segundo o ulterior grado, puedan contraer vínculos societarios o jurídicos, a fin de facilitar o garantizar las actividades empresariales que desarrollen para la consecución de su objeto social. Los excedentes, beneficios o intereses obtenidos en esos supuestos, se destinarán al Fondo de Reserva Obligatorio.

La Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas efectúa, a estos efectos, las siguientes limitaciones:

- a) No se podrá participar, en cuantía superior al 10 por 100, en el capital social de Entidades no Cooperativas, pudiéndose llegar al 40 por 100 si se trata de Entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa, e incluso podrá superar ese porcentaje previa autorización del Ministerio de Economía y Hacienda, si se justifica que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos.

- b) En todo caso, el conjunto de tales participaciones no podrá superar el 50 por 100 de los recursos propios de la cooperativa.²⁵⁸

²⁵⁸En la Resolución de la Dirección General de Tributos de 11 de mayo de 1.990 la entidad consultante es una cooperativa de viviendas constituida al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/1.987, de 2 de abril, General de Cooperativas, cuyo objeto social es la promoción, construcción y utilización, por los socios, para sí y sus familiares, bajo cualquier modalidad jurídica, de aparcamientos o plazas de garaje para vehículos automóviles.

Los socios realizan aportaciones en concepto de capital social, aportaciones al denominado fondo social y otras en concepto de cuota de mantenimiento.

Las dos primeras se destinan a financiar la construcción del aparcamiento. Las cuotas de mantenimiento se destinan a financiar los gastos corrientes derivados de la utilización del aparcamiento.

Se consulta sobre el tratamiento en el impuesto de las aportaciones de los socios y de los gastos realizados para la construcción del aparcamiento y su mantenimiento.

La contestación de la Dirección General señala que por lo que se refiere al tratamiento tributario que corresponde en el Impuesto sobre Sociedades a los distintos tipos de aportaciones o ingresos que la cooperativa recibe procedentes de sus socios, ha de estudiarse en primer lugar las aportaciones al capital social. A este respecto el artículo 15 de la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, señala en su apartado 2 que:

“No son incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior los aumentos en el valor del patrimonio que procedan de rendimientos sometidos a gravamen en este impuesto, por cualquier otro de sus conceptos; las aportaciones de capital efectuadas por los socios o partícipes durante el ejercicio, incluidas las primas de emisión de acciones y las aportaciones que los socios realicen para reponer el capital en virtud de lo dispuesto en el artículo 99 de la Ley de Sociedades Anónimas, ni tampoco aquellos incrementos que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.”

Estas aportaciones con independencia de los bienes en que se materialicen se reflejarán en el pasivo de la cooperativa sin tener la consideración de ingresos ni de incrementos de patrimonio en su base imponible por el Impuesto sobre Sociedades.

En el caso de que la cooperativa obtenga de sus socios o de terceros ingresos en concepto distinto al de aportación al capital social, que se destinen a financiar la construcción de los aparcamientos y plazas de garaje a construir por esta., habrá que atender a la naturaleza de la operación en virtud de la cual se realizan. En caso de que estos sean fondos reintegrables tendrán la naturaleza jurídica de préstamos y no deberán ser computados ni a su recepción ni a su devolución, ni como ingresos ni como gastos, en la base imponible de la cooperativa. Si por el contrario estas aportaciones se realizan en concepto de pago a cuenta de la entrega posterior que la cooperativa haga a sus socios o a terceros de las plazas de garaje construidas, tales ingresos tendrán la consideración de anticipos. El artículo 89 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1.982, de 15 de octubre, en su artículo 89, apartado primero, establece que los importes percibidos con anterioridad a la entrega del bien o servicio tendrán el carácter de anticipo hasta que ésta (la entrega) se realice. Por su parte, el artículo 88 del mismo Reglamento señala que - los ingresos y gastos que componen la base del impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. Finalmente, señalar que, en virtud del artículo 90 del mismo texto normativo, las sociedades que realicen actividades de ejecución de obra para su venta a terceros, o por encargo de éstos, que tengan su contabilidad y la determinación de sus resultados del ejercicio basados en un sistema de coste presupuestario, habrán de utilizarlo a efectos fiscales con las limitaciones allí previstas. Si la cooperativa se reservase la propiedad de las plazas de aparcamiento construidas cediendo a los socios o a terceros su uso cobrando una cuota o, cediendo la propiedad, cobrase una cuota de mantenimiento y por los servicios que prestase, tales ingresos tendrán la consideración de ingresos computables, tanto los derivados del ejercicio de una actividad empresarial o profesional como las contraprestaciones, cualquiera que sea su naturaleza que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y que no se hallen afectos a actividades empresariales. Es importante señalar aquí, para una correcta valoración de las operaciones entre la cooperativa y el socio que la Orden Ministerial de 14 de febrero de 1.980, por la que se dictan normas para la adaptación del régimen fiscal de las Cooperativas a la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su norma II, apartados 2 y 3, aclara que las operaciones realizadas por las Cooperativas con sus socios, derivadas del cumplimiento de sus fines sociales, se computarán a su valor de mercado; no obstante, cuando se trate de Cooperativas de consumo o cuya finalidad consista en la realización de suministros o prestaciones a sus socios, se computarán como precio de las correspondientes operaciones aquél por el que efectivamente se hubiesen realizado. Por lo que se refiere a los gastos realizados por la cooperativa en la construcción y mantenimiento del aparcamiento, los

El artículo 5 de la Ley General de Cooperativas establece que dichas sociedades podrán realizar actividades y servicios cooperativizados con terceros no socios cuando lo prevea la ley, y, en casos excepcionales, que supongan una disminución de actividad, que ponga en peligro su viabilidad económica, previa autorización por la Dirección General de Cooperativas; en todo caso, rigen tres limitaciones genéricas:

- Que los resultados de estas operaciones se destinen al Fondo de Reserva Obligatorio ²⁵⁹.
- Que figuren en contabilidad separadamente ²⁶⁰.
- Que el volumen de operaciones con terceros no socios no exceda al 50 por 100 del total de las de la cooperativa ²⁶¹.

En este sentido la Ley General de Cooperativas indica:

“Figurarán en contabilidad separadamente, y se destinarán al Fondo de Reserva obligatorio, los beneficios obtenidos de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios, los beneficios procedentes de plusvalías en la enajenación de los elementos del activo inmovilizado o los obtenidos de otras fuentes ajenas a los fines específicos

segundos tendrán la consideración de partidas deducibles, en cuanto que sean gastos necesarios para la obtención de los ingresos, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, según se dispone en el artículo 13 de su Ley reguladora. Las cantidades que la cooperativa invierta en la construcción deberán ser consideradas elementos de su inmovilizado material, en la medida que se utilicen para la obtención de los rendimientos gravados por el Impuesto sobre Sociedades a través de la cesión de su uso a terceros o a los propios cooperativistas. Estos bienes de inmovilizado material se registrarán inicialmente, conforme ordene el artículo 52 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, por su precio de adquisición o coste de producción siendo susceptibles de amortización a través de cualquiera de los métodos previstos en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la medida que se deprecien necesariamente por su utilización física, por la acción del progreso técnico o por el simple paso del tiempo. La cuota de amortización así determinada será gasto deducible. Si el aparcamiento se enajena tendrá la consideración de existencias que conforme a lo previsto en el artículo 76 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se deberán reflejar en el activo del balance en función de su precio de adquisición o de su coste de producción, sin perjuicio de los ajustes de valor que se deriven de la aplicación del artículo 80 del mismo Reglamento.

²⁵⁹ Artículo 5.3 Ley General de Cooperativas.

²⁶⁰ Artículo 83.2 de la Ley General de Cooperativas.

²⁶¹ Artículo 13.10 Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas.

de la Cooperativa, así como los derivados de inversiones o participaciones en Sociedades de naturaleza no cooperativa."²⁶²

Las Cooperativas de cualquier clase o actividad, excepto las de crédito, podrán dotarse de una sección de crédito, la cual, sin personalidad jurídica independiente de la cooperativa, actuará como intermediario financiero, limitando sus operaciones activas y pasivas a la propia cooperativa y a sus socios.

En este caso, y como tal intermediario financiero, sus operaciones serán activas o pasivas. Entre las primeras tenemos los préstamos a la cooperativa, préstamos a socios, inversiones y tesorería. Entre los segundos los depósitos de socios a la vista, los depósitos de socios a plazo y los préstamos de la cooperativa.

Estas actividades, lógicamente, generarán un excedente que la Ley 20/1.990 trata como un resultado extracooperativo, con excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de Cooperativas de Crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas Públicas que dará lugar a un resultado cooperativo.

Se considerarán como gastos, para fijar el excedente neto, o en su caso las pérdidas, del ejercicio económico, los siguientes:

- a) El importe de los bienes entregados por los socios para la gestión cooperativa, valorados a los precios de mercado en el momento de la entrega, aunque por los mismos no se haya abonado a los socios

²⁶²Artículo 83.2.

anticipos o éstos sean de cuantía inferior; así como el importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y socios de trabajo, valorados conforme a las retribuciones que normalmente sean satisfechas en Empresas de similar actividad de la zona donde se realice la actividad laboral, aunque el anticipo realmente abonado fuese de cuantía inferior.²⁶³

La Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas señala que:

Se entenderá por valor de mercado el precio normal que sea concertado para esos bienes, servicios y prestaciones, entre partes independientes.

Si no se producen operaciones significativas entre partes independientes dentro de la zona que, conforme a estatutos, actúa la cooperativa, el valor de mercado se determinará rebajando el precio de venta obtenido por ésta el margen bruto habitual para las actividades de comercialización o transformación realizadas.

El importe de los anticipos laborales se calculará conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena.

La cesión de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles a las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra se valorará por la renta usual de la zona para dichas cesiones.

En el caso de Cooperativas de Consumidores y Usuarios, Vivienda o de aquellas que conforme a sus Estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, se computará el precio efectivamente

²⁶³ Artículo 83 de la Ley General de Cooperativas.

abonado, siempre que no sea inferior a su coste para la cooperativa, en cuyo caso se aplicará éste.²⁶⁴

- b) Los gastos necesarios para el funcionamiento de la Cooperativa. Los gastos cuya duración sea superior a la del ejercicio económico o que, no siéndolo, correspondan a un período superior al del propio ejercicio económico, se imputarán en la parte que proporcionalmente correspondan.
- c) Los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y aquellos derivados de retornos cooperativos integrados en el Fondo Especial²⁶⁵, serán deducibles, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados. El tipo de interés básico que se tomará como referencia será el vigente en la fecha de cierre de cada ejercicio económico²⁶⁶.
- d) Las cantidades destinadas a la amortización efectiva del inmovilizado.²⁶⁷

Además habrá que imputar los gastos específicos necesarios para obtener cada ingreso y el reembolso de aportaciones con pago aplazado.

Los resultados económicos de las Cooperativas²⁶⁸ obtenidos como diferencia entre ingresos y gastos se agrupan²⁶⁹, en tres grandes bloques, según su origen:

²⁶⁴ Artículo 15.2.

²⁶⁵ Regulado en el artículo 85.2.c) de la Ley General de Cooperativas.

²⁶⁶ Artículo 18.3 Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

- a) Excedente Neto. Es el resultado procedente de la actividad cooperativizada realizada con socios.
- b) Excedente extracooperativo que es el resultado procedente de la actividad cooperativizada realizada con terceros no socios.
- c) Excedente Extraordinario. Es el resultado procedente de plusvalías obtenidas en la enajenación de elementos del activo inmovilizado o los obtenidos por otras fuentes ajenas a la cooperativa, así como los derivados de inversiones o participaciones en sociedades de naturaleza no cooperativa.

La ley obliga a efectuar contablemente esta separación, pero no a la contabilización separada de los ingresos y gastos de una y otra clase ²⁷⁰; en cuanto a los gastos se deducirán, de cada uno de los tipos de ingresos, los específicos para su obtención, mientras que los gastos generales para el funcionamiento de la cooperativa, los intereses devengados por sus socios o terceros, las cantidades destinadas a amortizaciones y las otras deducciones que permita hacer la legislación común, se imputarán proporcionalmente a la cifra de ingresos ordinarios cooperativos y extracooperativos.

Se considerarán como gastos, para fijar el excedente neto o, en su caso, las pérdidas del ejercicio económico, los siguientes ²⁷¹:

²⁶⁷ Artículo 83.1 de la Ley General de Cooperativas.

²⁶⁸ Vid. entre otros a GARCÍA PADRÓN, M. «Consideraciones económicas en torno a las cooperativas». Santa Cruz de Tenerife, 1.982.

²⁶⁹ Según el artículo 83 Ley General de Cooperativas.

²⁷⁰ Solamente en el artículo 59.2 de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana (Ley 3/1.995, de 2 de marzo, de modificación de la Ley 11/1.985, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana) se establece la obligación de separar contablemente los ingresos, ya que señala que “.. las cooperativas deberán distinguir claramente en la Memoria del ejercicio entre resultados ordinarios cooperativos o propios de la actividad cooperativizada con los socios y resultados ordinarios extracooperativos propios de la actividad cooperativizada con no socios”.

²⁷¹ Artículo 83 de la Ley General de Cooperativas.

- a) Importe de los bienes entregados por los socios y el importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y socios de trabajo, valorados ambos a precio de mercado.
- b) Gastos necesarios para el funcionamiento de la cooperativa.
- c) Intereses devengados por socios y asociados, por los obligacionistas y demás acreedores.
- d) Las cantidades destinadas a la amortización efectiva del inmovilizado.²⁷²

Junto a esto hay que tener en cuenta dos particularidades ²⁷³:

- 1ª. Que figurarán en la contabilidad separada y se destinará al Fondo de Reserva obligatorio los beneficios obtenidos de las operaciones con terceros, los provenientes de las plusvalías y los procedentes de otras fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa, así como los derivados de inversiones o participación en sociedades de naturaleza no cooperativa.
- 2ª. Que el importe de los reintegros de los créditos a largo plazo, que se realicen mediante la reducción de los excedentes disponibles, o del abono al socio de un precio inferior al precio de mercado por los bienes de entrega para la actividad cooperativa, o en su caso, mediante el abono de anticipos laborales por cuantía inferior a las retribuciones normales en la zona, se considerarán como

²⁷² Con respecto a la legislación autonómica cabe señalar las siguientes particularidades:

- PAIS VASCO : La Ley de Cooperativas del País Vasco en su artículo 26 añade:
 - e) Las cantidades destinadas a compensar pérdidas.
- CATALUÑA: La Ley de Cooperativas Catalana en su artículo 58 añade:
 - f) Cualquier otra deducción autorizada por la legislación fiscal aplicable.
- ANDALUCIA: La Ley de Cooperativas Andaluza en su artículo 59 añade:
 - e) Las cantidades destinadas a compensar pérdidas de ejercicios anteriores.
 - f) Cualquier otra deducción autorizada por la legislación fiscal aplicable.
- COMUNIDAD VALENCIANA: La Ley 3/1.995, de 2 de marzo, de modificación de la Ley 11/1.985, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, en su artículo 59.3 añade :
 - f) Las otras deducciones que permita hacer la legislación común.

aportaciones al capital social, imputándose individualmente a cada socio en función de la actividad cooperativa que haya desarrollado.

Los excedentes extracooperativos y extraordinarios se obtienen deduciendo de cada tipo de ingreso los gastos específicos para su obtención y en caso de los extracooperativos la parte de gastos generales y financieros imputable a ellos, con criterios fundados ²⁷⁴.

B. MECÁNICA DEL CALCULO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Se debe partir del cálculo de tres excedentes:

- a) El Excedente Neto que es igual a los Ingresos cooperativos menos los gastos cooperativos.
- b) El Excedente Extracooperativo que es igual a los Ingresos Extracooperativos menos los Gastos imputables a los Ingresos Extracooperativos.
- c) El Excedente Extraordinario que se configura a partir de los Ingresos Extraordinarios.

Además van a resultar esenciales los siguientes datos contables :

La Dotación obligatoria al Fondo de Reserva Obligatorio de carácter cooperativo es igual al tanto por ciento de dotación obligatoria del

²⁷³Números 2 y 3 del artículo 83 de la Ley General de Cooperativas.

²⁷⁴Como señala el artículo 16.4 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

excedente neto deducido impuestos al Fondo de Reserva Obligatorio multiplicado por la diferencia entre el Excedente neto menos el Impuesto de Sociedades devengado.

La Dotación Obligatoria de carácter extracooperativo y extraordinario es igual a la suma del Excedente Extracooperativo y el Excedente Extraordinario.

La Dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción es igual al tanto por ciento de dotación obligatoria del excedente neto deducido impuestos al Fondo de Educación y Promoción, multiplicado por la diferencia entre el Excedente Neto menos el Impuesto de Sociedades devengado.

El Excedente Disponible será igual a la diferencia entre por una parte, el Excedente Neto más el Excedente Extracooperativo más el Excedente Extraordinario menos el Impuesto de Sociedades Devengado, y por otra las siguientes partidas:

- 1.- La suma de los tantos por ciento de dotación obligatoria del excedente neto deducido impuestos al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción multiplicado por el Excedente Neto menos el Impuesto de Sociedades Devengado.
- 2.- El Excedente Extracooperativo.
- 3.- El Excedente Extraordinario.

El Retorno Cooperativo es igual al tanto por ciento del retorno respecto al excedente disponible multiplicado por el Excedente Disponible.

La Participación de los trabajadores asalariados en los excedentes es igual al tanto por ciento de participación de trabajadores asalariados multiplicado por el Retorno Cooperativo.²⁷⁵

Una vez obtenidos los datos contables, debemos calcular las llamadas por el Plan General de Contabilidad diferencias permanentes, entre carácter contable y fiscal, es decir los gastos no deducibles y los ingresos no imputables. Y además las deducciones en la base, que en el caso de Cooperativas²⁷⁶, serán el 50 por 100 de la dotación obligatoria al Fondo de Reserva Obligatorio de uno y otro tipo, teniendo en cuenta que luego las cantidades destinadas al

²⁷⁵ Cfr. CAPARROS NAVARRO, («Las Sociedades Cooperativas y el Impuesto de Sociedades: Armonización contable y Fiscal», Revista Estudios Financieros, n.º. 104. Noviembre de 1.991, páginas 34 a 39), este tema lo trata de la siguiente manera. En primer lugar parte de los siguientes datos contables:

IC = Ingresos Cooperativos.

IEC = Ingresos Extracooperativos.

IEX = Ingresos Extraordinarios.

GC = Gastos Cooperativos.

GIEC = Gastos imputables a los ingresos extracooperativos.

Obtiene:

EN = IC - GC = Excedente Neto

EEC = IEC - GIEC = Excedente Extracooperativo

EEX = IEX = Excedente Extraordinario.

Con estos valores, y llamando:

T = Impuesto de Sociedades devengado.

X = por 100 de dotación obligatoria del excedente neto deducido impuestos al Fondo de Reserva Obligatorio.

Y = por 100 Idem al Fondo de Educación y Promoción.

DOTFRO (C) = Dotación obligatoria al FRO de carácter cooperativo.

DOTFRO (EC) = Idem de carácter extracooperativo y extraordinario.

DOTFEP = Dotación obligatoria al FEP.

Se tiene el segundo cuadro de relaciones:

DOTFRO (C) = X (EN - T); DOTFRO (EC) = EEC + EEX ; DOTFEP = Y (EN - T).

Llamando ahora:

ED = Excedente Disponible.

RC = Retorno Cooperativo.

PT = Participación de los trabajadores asalariados en los excedentes.

r = por 100 del retorno respecto al excedente disponible.

Z = por 100 de participación de trabajadores asalariados.

Respecto a los retornos recibidos por los socios, tendremos:

ED = (EN + EEC + EEX - T) - (X + Y) (EN - T) - EEC - EEX

RC = rED

PT = ZRC

Luego:

PT = (EN - T) (1 - X - Y) rZ

²⁷⁶ Artículo 16.5 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Fondo de Educación y Promoción serán gasto deducible ²⁷⁷, siempre que el tanto por ciento de dotación obligatoria del Excedente Neto deducido impuesto al Fondo de Educación y Promoción, sea menor o igual al 30 por 100 de dicho Excedente Neto y que la participación en los excedentes de los trabajadores asalariados de la cooperativa, también sea gasto deducible. Así pues, tendremos que:

- a) el Resultado contable cooperativo ajustado es igual al Excedente Neto más/menos los Ajustes Contables de carácter permanente, menos el 50 por 100 de la Dotación al Fondo de Reserva Obligatorio Cooperativo, menos la Dotación al Fondo de Educación y Promoción y menos la Participación de los trabajadores asalariados en los excedentes.
- b) el Resultado contable extracooperativo ajustado, es igual al Excedente Extracooperativo más el Excedente Extraordinario, menos el 50 por ciento de la Dotación al Fondo de Reserva Obligatorio Extracooperativo.
- c) el Impuesto bruto que será igual al 20 por 100 del Resultado contable cooperativo ajustado, más el 35 por 100 del Resultado contable extracooperativo ajustado.

Del impuesto bruto se deducirán (o sumarán si aquél es negativo), las siguientes partidas:

1. Doble Imposición de Dividendos si la cooperativa recibe dividendos brutos de otras sociedades.
2. Doble Imposición de Retornos si la cooperativa recibe retornos brutos de otras Cooperativas de las que es socio.
3. Doble Imposición Internacional.

²⁷⁷ Artículo 18.2.

4. Bonificación, sólo para el caso de Cooperativas especialmente protegidas, que será el 50 por 100 de la cuota íntegra.
5. Inversiones.

El resultado será el valor que según el Plan General de Contabilidad se adeudará en la cuenta de resultados, a través de la cuenta de gastos «630. Impuesto sobre Beneficios»

Como indica A. CAPARROS NAVARRO ²⁷⁸, las diferencias temporales se producen cuando no coincide el respectivo momento en que sus importes se imputan al beneficio económico y a la base imponible, es decir, se incluyen en el beneficio contable en un ejercicio y en la base imponible de otro ejercicio diferente, en consecuencia aparecen en un ejercicio y desaparecen en otro, de ahí su temporalidad.

C. LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES.

El Real Decreto 1643/1.990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad configura el Impuesto de Sociedades como un gasto de ejercicio, que aparece en el debe de la cuenta de pérdidas y ganancias, y como tal condición de gasto debe ser el devengado, calculado sobre el beneficio contable de la cooperativa, y no el pagado.

Como consecuencia de las diferencias entre magnitudes contables y magnitudes fiscales, se originaban dos tipos de diferencias: Permanentes y Temporales.

Las primeras se tratan como ajustes en los excedentes, para calcular el impuesto devengado, mientras que las segundas, que origina créditos a favor o en

contra de la cooperativa, en relación con la Hacienda Pública, se contabilizarán en las cuentas:

4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.

478. Impuesto sobre beneficios diferido.

Estas cuentas pueden sufrir modificaciones en ejercicios posteriores, como consecuencia de modificaciones en la legislación tributaria, en el tipo impositivo, etc. Circunstancias que dan lugar a la necesidad de efectuar ajustes, computándose en la cuenta de pérdidas y ganancias el gasto o ingreso, según corresponda, por medio de las cuentas:

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

634. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

Puede darse el caso de que a la cooperativa, le hayan sido practicadas retenciones a cuenta del impuesto, o bien haya ingresado cantidades a cuenta de éste, que se habrán contabilizado en el haber de la cuenta:

473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

Si existiesen cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores, compensables se contabilizan en la cuenta:

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.

En estos casos los asientos contables serán de los tipos siguientes ²⁷⁹:

²⁷⁸ «Las Sociedades Cooperativas y el Impuesto de Sociedades: Armonización contable y Fiscal», Op. Cit., página 39.

²⁷⁹ Hay que tener en cuenta que el Plan General de Contabilidad impide que se compensen estas cuentas de tipo fiscal.

a) Con cuota del impuesto a pagar :

Impuesto sobre beneficios (630), Impuesto sobre beneficios anticipado (4740) y Ajuste negativo en la imposición sobre beneficios (633) a Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta (473), a Impuesto sobre beneficios diferido (478), a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (634), a Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (4745) y a Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales (475).

b) Con cuota de impuesto a devolver:

En el debe aparecerá la cuenta:

4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (desaparece del haber la 475).

D. APLICACIÓN DE LOS EXCEDENTES.

Los excedentes netos, que son los beneficios totales que ha obtenido la cooperativa en el ejercicio económico, deducidos los impuestos, nos dan los excedentes disponibles que se aplicarán de la siguiente manera ²⁸⁰:

1) A los Fondos de Reserva y Educación.

En una cuantía global del 30 por 100 de los referidos excedentes; cuando el Fondo de Reserva obligatorio alcance un importe igual al 50 por 100 del capital social, se destinará, al menos, un 5 por 100 al Fondo de Educación y Promoción, y un 10 por 100, al menos, cuando el Fondo de Reserva obligatorio alcance un importe superior al doble del capital social. La

distribución entre ambos Fondos la acordará la Asamblea General, salvo que la establezcan los Estatutos.

2) Aplicación libre.

El resto que quede disponible se aplicará según acuerde la Asamblea General en cada ejercicio a:

- Retornos cooperativos ²⁸¹.
- Participación en resultados de los trabajadores.
- Incrementar el Fondo de Reserva obligatorio.
- Incrementar el Fondo de Educación y Promoción.
- Constitución de un Fondo de Reserva voluntario, creado por los Estatutos o la Asamblea General que también tendrá el carácter de irrepartible.

Se regula también la participación del personal asalariado en los excedentes disponibles ²⁸². En las de Trabajo Asociado, esta participación será igual al 25 por ciento del retorno al socio trabajador. En las demás lo fija la Asamblea, teniendo carácter salarial.

²⁸⁰ Artículo 84 de la Ley General de Cooperativas.

²⁸¹ La Ley General de Cooperativas establece en síntesis lo siguiente en el artículo 85:

1. El retorno se acreditará a los socios en proporción a las operaciones, actividades o servicios cooperativizados realizados, por cada socio en la cooperativa.
2. En ningún caso se acreditará en función de las aportaciones del socio al capital social.
3. Los Estatutos o en su defecto la Asamblea General, por más de la mitad de los votos validamente expresados, fijarán la forma de hacer efectivo el retorno cooperativo.
4. Caben las siguientes modalidades: que se satisfaga a los socios inmediatamente a la aprobación de las cuentas del ejercicio; que se incorpore al capital social, dando lugar al correspondiente incremento de las aportaciones de cada socio; o que se incorpore a un Fondo, regulado por la Asamblea General.
5. Este Fondo voluntario podrá ser aplicado para satisfacer pérdidas; devengará un interés y deberá ser devuelto el retorno al socio en plazo no superior a cinco años.

²⁸² Artículo 86 de la Ley General de Cooperativas.

Como señala CAPARROS NAVARRO ²⁸³ desde el punto de vista de la distribución los resultados económicos obtenidos (en el argot cooperativo los beneficios reciben el nombre de excedentes) entre sus socios (los asociados no tienen este derecho), éstos los pueden recibir por cuatro vías:

- Vía precios (al entregar los bienes o por la prestación de servicios de los socios a la Cooperativa).
- Vía intereses al capital aportado (de socios y asociados).
- Vía retornos (parte del excedente distribuible a los socios)
- Vía Fondo de Formación y Educación.

Retorno ²⁸⁴ significa “acción de retornar”, “devolver”, “restituir”, “volver al lugar o situación anterior”. En consecuencia y gramaticalmente entendido, retorno cooperativo significa, pues, la devolución y o restitución que se hace al socio de una cooperativa, al hacer el balance y liquidación del ejercicio económico, de aquello que ya es suyo desde el inicio de la actividad o participación cooperativa que se liquida.

Mediante la cooperativa, los socios, sin perder cada cual su identidad ni despersonalizarse, autosatisfacen o autogestionan, en virtud de una adecuada organización y la realización de una serie de actividades, las necesidades y servicios para que se haya agrupado y constituido en ella. Es la razón de ser y el objetivo de la cooperativa. La causa y el fin de la misma.

Esas actividades Cooperativas referidas o “actividad cooperativizada” en el lenguaje de la nueva Ley, es lo que constituye en la nueva terminología científica, el llamado acto cooperativo principal.

²⁸³ «El Fondo de Educación y Promoción en Sociedades Cooperativas: análisis contable y fiscal», Op. Cit., página 70.

²⁸⁴ Cfr. SANZ JARQUE: Op. Cit., páginas 67 a 93.

Pues bien, para la consecución del objeto social y empresarial de la cooperativa, esto es para la realización de las actividades necesarias a tal fin, los socios participan y hacen aportaciones a la misma que generalmente exceden, sobrepasan, de los bienes y servicios que reciben de ella: son los llamados "excedentes", que dan lugar al retorno y al principio del retorno cooperativo o del destino de los excedentes económicas y sobrantes de las Cooperativas, que aquí estudiamos.

Aparentemente, esta cuestión de los excedentes y del retorno o destino de excedentes, pudiera parecer igual o semejante a la del reparto de ganancias y dividendos de las sociedades y cooperativas civiles y mercantiles; pero no es así y sería equívoco e injusto identificarlo, con graves consecuencias prácticas, sobre todos fiscales.

En las Cooperativas, los beneficios que recibe el socio son, principalmente, los servicios para que se ha creado la misma. Los retornos por la distribución de excedentes son, tan sólo, cantidades que percibe el socio al hacer la liquidación del balance a mayor abundamiento de los servicios recibidos, pero que ya eran suyos; se trata de aportaciones que el propio socio hizo a la cooperativa con motivo de su actividad y participación cooperativa y que percibe o recupera de ella al hacer el balance en proporción o en relación a dicha participación y con independencia o separación del servicio recibido.

Así, por ejemplo, en las Cooperativas de consumo, el retorno es por el exceso que el socio ha pagado del precio justo de los productos que se ha servido de la cooperativa, si los ha pagado al precio de mercado; y en las agrarias de servicios, por ejemplo, también, el retorno lo percibe el socio por la cantidad que al mismo le falta percibir de los productos que ha entregado a la cooperativa, dado que al llevarlos a ésta, se ha reintegrado solamente de un anticipo. Y así parecido en los demás tipos de Cooperativas. Luego se ve claro, como en los casos referidos, que el socio al percibir los retornos en las

Cooperativas, no recibe una ganancia, sino lo que ya es suyo en justicia y que dejó de percibir en su momento, al realizar una actividad cooperativizada, dejándolo transitoriamente en la cooperativa como aportación y para hacer viable el capital de la misma. En las sociedades y cooperativas civiles y mercantiles, sin embargo, los beneficios de los socios tienen que ser necesariamente las ganancias y dividendos repartibles, cuyo reparto tiene que hacerse en proporción al capital que ha aportado, pues para ello principal y particularmente se constituyeron.

Este principio del retorno cooperativo, conforme a la enunciación transcrita en el punto anterior, contiene las siguientes declaraciones:

- 1ª Una declaración general, sobre la pertenencia de los excedentes a los socios: “Los excedentes o ahorros producidos por las operaciones de una cooperativa, si los hay, pertenecen a los socios”; y sobre el modo justo y equitativo de hacer la distribución: “deben distribuirse de tal manera que se evite que un socio obtenga ganancias a expensas de los otros”.
- 2ª Y tres reglas sobre el destino o distribución de los mismos, que “puede hacerse a decisión de los socios”:
 - a) “Destinándolos a la expansión de las operaciones en la cooperativa”
 - b) “Destinándolos a servicios comunes”, o
 - c) “Distribuyéndolos entre los socios en proporción a las operaciones realizadas con la sociedad”.

Nos encontramos ante una cuestión trascendente y grave en materia cooperativa, que nos lleva a las siguientes interrogantes. ¿Cuál será el fundamento y la naturaleza de los retornos? ¿Cuál su régimen?

- a) Respecto al fundamento de los retornos, este es doble. De una parte está en la necesidad o justicia de restituir a cada socio lo que ya es suyo. Y de otra, en la conveniencia de que dichos retornos sean cuanto más mejor, por ser el modo más eficaz y práctico de capitalizar la cooperativa y de estimular a la más intensa e interesada participación cooperativa de los socios.

Mediante los retornos o devolución de excedentes, vuelve al socio lo que la cooperativa percibió de él por encima del valor de costo del servicio o del producto ofrecido, o lo que le pagó por debajo del valor de sus aportaciones.

Para algunos, el reparto de beneficios a prorrata de las operaciones realizadas por el socio con la entidad es una regla necesaria y de absoluta justicia en la cooperativa, que contribuye a la financiación de las actividades empresariales de la misma.

- b) Respecto a su naturaleza, los retornos son propiedad de cada socio, como aportaciones que éstos hacen al capital circulante de la cooperativa, los cuales se deben restituir a cada cual al momento de hacer el balance, en la medida de las participaciones y actividades realizadas por cada uno.

La Alianza Cooperativa Internacional lo reconoce así al formular el principio, pues dice expresamente que los “excedentes” “si los hay”, “pertenecen a los socios” y se devolverán a cada uno en la medida que cada cual los haya hecho, pues a ello equivale la frase de que “deben distribuirse de tal manera que se evite que un socio obtenga ganancias a expensas de los otros”.

Sin embargo, no tienen este carácter o naturaleza las ganancias que resulten en el balance procedentes de operaciones que la cooperativa haya hecho con terceros no socios, por razones excepcionales o de interés general. En este caso tales ganancias no son propiamente excedentes ni retornos; son frutos y beneficios empresariales de la cooperativa como persona jurídica que tienen

causa no derivada de la propia o normal actividad cooperativa y deben contabilizarse separadamente de aquéllos.

- c) Respecto a su régimen, se declara en la propia enunciación de la Alianza Cooperativa Internacional, al decir, después de declarar que “pertenecen a los socios”, que la distribución puede hacerse por decisión de estos mismos, para destinarlos a la expansión de las operaciones de la cooperativa, a servicios comunes, o distribuirlos entre los socios en proporción a las operaciones realizadas con la sociedad.

Entendemos que hecha la declaración de que los retornos pertenecen a los socios, sobran las reglas de distribución que hace la Alianza Cooperativa Internacional en este caso, salvo, para matizar y potenciar el carácter participativo de la cooperativa, es decir la actitud dinámica de los socios, a la vez que el interés social y comunitario que la misma encierra.

El principio está recogido en las leyes de todos los países y por supuesto también en las leyes españolas de Cooperativas como veremos; mas en relación con esto, interesa decir algo que puede ser trascendente y grave y es que el principio del retorno cooperativo cuando es objetivado en las leyes suele ser abusivamente controlado o limitado, con olvido de su fundamento y naturaleza e incluso rayando contra los principios de pureza cooperativa y en particular contra la autonomía y libertad de las Cooperativas y del movimiento cooperativo.

De este principio del retorno de excedentes surgen o están relacionados con él, los subprincipios de los Fondos Cooperativos, de reservas obligatorias y en particular los fondos sociales de educación y promoción, e incluso de operaciones con terceros, porque el retorno resulta de los excedentes, extraídos preferentemente los referidos fondos, los cuales no pertenecen de modo individual a los socios, en razón a la naturaleza típica y de interés

público de la cooperativa, razón por la cual se les atribuye su propio destino, incluso al extinguirse la cooperativa dado que no son repartibles.

Estos fondos son, pues, cabe decir, de naturaleza fundacional cooperativa, porque constituyen y van constituyendo en esencia, un capital adscrito a un fin, propia y especialmente cooperativo, lo cual diferencia substancialmente las Cooperativas de los demás entes societario-empresariales en los que esto por naturaleza nunca se da.

El reparto de excedentes está sometido a tres restricciones fundamentales:

1. No son repartibles e irán directamente a Fondos Comunitarios Obligatorios.
 - a) Los resultados obtenidos por operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios o los beneficios procedentes de plusvalías en la enajenación de los elementos del activo inmovilizado o los obtenidos de otras fuentes ajenas a los fines específicos de la Cooperativa, así como los derivados de inversiones o participaciones en sociedades de naturaleza no cooperativa ²⁸⁵.
 - b) Una serie de partidas de ingreso, que aunque gozan del carácter cooperativo, se vinculan directamente a los Fondos Comunitarios, como son:
 - Las cuotas de entrada de socios ²⁸⁶.
 - Las sanciones que por vía disciplinaria se impongan por la Cooperativa a sus socios ²⁸⁷.

²⁸⁵ Artículo 83.2 Ley General de Cooperativas.

²⁸⁶ Artículo 88.2 d) de la Ley General de Cooperativas.

²⁸⁷ Artículo 89.3 c) de la Ley General de Cooperativas.

- Las subvenciones, donaciones y cualquier clase de ayuda recibida de los socios o de terceros, para el cumplimiento de los fines de educación y promoción ²⁸⁸.
 - El haber líquido resultante de la disolución de una Cooperativa de segundo o ulterior grado, de la que es socio la Cooperativa ²⁸⁹.
 - c) El 50 por 100 del resultado obtenido por la regularización del balance, en los casos en que esta operación pudiera realizarse legalmente ²⁹⁰.
 - d) Un porcentaje sobre el excedente neto cooperativo (es decir, el realizado por la Cooperativa con sus socios) no inferior al 30 por 100 ²⁹¹.
2. Deducidas estas partidas, el retorno cooperativo se acreditará a los socios en proporción a las operaciones, actividades o servicios cooperativizados realizados por cada socio en la Cooperativa y en ningún caso se podrá acreditar en función de las aportaciones del socio al capital social.

Los índices para medir esta participación en la actividad varían según la clase de Cooperativa (volumen de compras de un socio en las Cooperativas de consumo, cosecha entregada en las agrarias, etc.).

Se puede abonar en efectivo, por incorporación al capital social, con incremento de las aportaciones de cada socio o bien aplazado en un plazo no superior a 5 años y devengando un tipo de interés máximo del Banco de España más tres puntos por incorporación a un fondo que se denomina Fondo de Retorno Cooperativo. ²⁹²

3. Participación en los resultados por los trabajadores asalariados en la cooperativa, en la cantidad que fije la Asamblea General (en las

²⁸⁸ Artículo 89.3 b) de la Ley General de Cooperativas.

²⁸⁹ Artículo 148.5 Ley General de Cooperativas.

²⁹⁰ Artículo 77.2 de la Ley General de Cooperativas.

²⁹¹ Artículo 84 a) de la Ley General de Cooperativas.

²⁹² Artículo 85 de la Ley General de Cooperativas.

Cooperativas de Trabajo Asociado, se dotará con el 25 por 100 del Retorno Cooperativo).

La participación del trabajador en los resultados favorables de la Cooperativa, regulada en este artículo, tiene carácter salarial y es compensable con el complemento salarial de similar naturaleza establecido en la normativa laboral aplicable. En el caso de que la participación en los resultados de la Cooperativa fuere inferior al correspondiente complemento salarial, se aplicará este último.²⁹³

4. Constituir un Fondo de Reserva Voluntario, creado por los Estatutos o por la Asamblea General, que, en todo caso, tendrá el carácter de irrepartible.

E. IMPUTACIÓN DE LAS PÉRDIDAS.

Los Estatutos deberán fijar los criterios para la compensación de las pérdidas del ejercicio económico, de acuerdo con las siguientes normas :

- a) Se podrá imputar al Fondo de Reserva obligatorio el porcentaje sobre dichas pérdidas que fijen los Estatutos, que en ningún caso podrá ser superior al 50 por 100 de las mismas.
- b) Si existiese Fondo de Reserva voluntario ²⁹⁴, se podrá, además, imputar al mismo el porcentaje que fije la Asamblea General.
- c) La diferencia resultante se imputará a los socios, en proporción a las operaciones, actividades o servicios cooperativizados efectivamente realizados por cada socio en la Cooperativa. Si esta actividad fuese inferior en su cuantía a la que como mínimo está obligado a realizar

²⁹³ Artículo 86 de la Ley General de Cooperativas.

el socio conforme a lo establecido en los Estatutos, la imputación de las referidas pérdidas se efectuará en proporción a la actividad cooperativizada mínima obligatoria.

En ningún caso se podrán imputar las pérdidas al socio en función de las aportaciones al capital social.

- d) Las pérdidas imputadas a cada socio se satisfarán de alguna de las siguientes formas:
- a') En metálico, dentro del ejercicio económico en que se hubiera aprobado el balance en que se acusen las pérdidas.
 - b') Mediante deducciones en las cantidades de las que sea titular el socio en el Fondo formado gracias al Retorno Cooperativo.
 - c') Mediante deducciones en las aportaciones voluntarias del socio al capital social.
 - d') Mediante deducciones en las aportaciones obligatorias del socio al capital social.
 - e') Con los retornos que puedan corresponder al socio en los cinco ejercicios siguientes a aquel en que se hubiese aprobado el balance en que se acusen las pérdidas; si transcurrido dicho plazo quedasen pérdidas sin compensar, deberán ser satisfechas en metálico por el socio en el plazo de un mes.²⁹⁵

El socio puede utilizar las tres primeras fórmulas con entera libertad, para las dos últimas se necesita acuerdo de la Asamblea General.

Se imputarán al Fondo de Reserva obligatorio las pérdidas que tengan su origen en la actividad cooperativizada que se realiza con terceros no socios, así como las pérdidas derivadas de la enajenación de los elementos del activo

²⁹⁴Del artículo 84 b) de la Ley General de Cooperativas.

inmovilizado y las derivadas de las actividades extracooperativas, ajenas a los fines específicos de la Cooperativa o de inversiones o participaciones sociales en otras formas físicas o jurídicas no Cooperativas.

Si el importe del Fondo de Reserva obligatorio fuese insuficiente para compensar estas pérdidas, la diferencia se recogerá en una cuenta especial, para su amortización con cargo a futuros ingresos del Fondo de Reserva obligatorio. Hasta tanto, en la citada cuenta, no se hayan amortizado las mencionadas pérdidas, el saldo resultante de la actualización del balance, se abonará en su totalidad al Fondo de Reserva obligatorio, así como el remanente existente en la cuenta de «Actualización de aportaciones»²⁹⁶. En cada ejercicio económico, en la imputación de las pérdidas al Fondo de Reserva obligatorio, se imputarán primero estas últimas.²⁹⁷

F. DOTACIONES A FONDOS.

En toda cooperativa se constituirán un Fondo de Reserva Obligatorio y un Fondo de Educación y Promoción.

Ambos fondos tienen las siguientes características:

- a) Son fondos sociales de contenido económico.
- b) Son de carácter obligatorio.
- c) Están afectos a fines específicos.

²⁹⁵ Artículo 87 de la Ley General de Cooperativas.

²⁹⁶ A que se refiere el número 2 del artículo 77 de la Ley General de Cooperativas.

²⁹⁷ Artículo 87 de la Ley General de Cooperativas.

- d) Tienen distinta naturaleza en razón a su función; el fondo de reserva es para consolidar económicamente la cooperativa, y el de educación para la formación del personal.

Los excedentes netos positivos del ejercicio económico, una vez deducidos los impuestos, se aplicarán en un porcentaje de los referidos excedentes a nutrir dichos fondos; dichos porcentajes son los mínimos legales.

Respecto a los excedentes extracooperativos y extraordinarios, se imputan en su integridad a los Fondos irrepartibles ²⁹⁸.

Los criterios de reparto entre Fondo de Reserva Obligatorio y Fondo de Educación y Promoción dependen del valor del Fondo de Reserva Obligatorio ya constituido frente al capital social de la cooperativa o del valor de la suma de ambos Fondos, ya constituidos, frente a aquél.

En el caso de pérdidas, éstas pueden ser debidas a la actividad cooperativa o a la actividad cooperativa con terceros no socios o bien a actividades ajenas ; en todos los casos la legislación impone un orden estricto para su imputación a fondos y/o socios.

Existen otras dotaciones obligatorias a los Fondos, que las estudiaremos al analizar profundamente cada uno de ellos.

²⁹⁸Excepto en Navarra en que un 50 por 100 se destinará al Fondo de Reserva Obligatorio y el otro a Fondo de naturaleza análoga denominado Fondo de Reserva Voluntario, que a pesar de su denominación también es irrepartible.

G. FONDO DE RESERVA OBLIGATORIO.

El Fondo de Reserva obligatorio, destinado a la consolidación, desarrollo y garantía de la Cooperativa, es irrepartible entre los socios, incluso en el caso de disolución de la Sociedad ²⁹⁹. Es una auténtica Reserva que potencia la estructura financiera de la Cooperativa.

Se trata de una obligación que la Ley tradicionalmente impone de manera tuitiva a la cooperativa por su especial naturaleza de sociedad con capital variable y con el fin de dotarle de mayor credibilidad y seguridad frente a los terceros.

Las dotaciones a dicho fondo cooperativo se establecen en las diferentes leyes de Cooperativas: la ley general de Cooperativas o la ley de Cooperativas de la comunidad autónoma correspondiente.

Según la Ley General de Cooperativas ³⁰⁰, se destinará necesariamente al Fondo de Reserva Obligatorio :

- a) Los resultados, positivos o negativos, que obtengan las Sociedades Cooperativas de las actividades y servicios realizados con terceros no socios ³⁰¹.
- b) Los beneficios procedentes de plusvalías en la enajenación de los elementos del activo inmovilizado ³⁰².
- c) Los obtenidos de otras fuentes ajenas a los fines específicos de la Cooperativa, así como los derivados de inversiones o participaciones en Sociedades de naturaleza no cooperativa ³⁰³.

²⁹⁹ Artículo 88 de la Ley General de Cooperativas.

³⁰⁰ Artículo 88.

³⁰¹ Artículos 5.3 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y 83.2 de la Ley General de Cooperativas.

³⁰² Artículo 83.2 de la Ley General de Cooperativas.

³⁰³ Artículo 83.2 de la Ley General de Cooperativas.

- d) Se destinará al Fondo de Reserva obligatorio y/o al Fondo de Educación y Promoción, una cuantía global del 30 por 100 de los referidos excedentes; cuando el Fondo de Reserva obligatorio alcance un importe igual al 50 por 100 del capital social, se destinará al menos, un 5 por 100 al Fondo de Educación y Promoción, y un 10 por 100, al menos, cuando el Fondo de Reserva obligatorio alcance un importe superior al doble del capital social. La distribución entre ambos Fondos la acordará la Asamblea General, salvo que la establezcan los Estatutos. Es deducible fiscalmente en la base imponible en un 50 por 100.

Existen, no obstante, excepciones como por ejemplo las Cooperativas Educativas, en las que el 60 por 100 de los excedentes netos han de ser destinados al Fondo de Reserva Obligatorio y el restante 40 por 100 al Fondo de Educación y Promoción.

- e) El 50 por 100 de la actualización de las aportaciones³⁰⁴. No es incremento de patrimonio si así lo dispone la Ley de Regularización de balances³⁰⁵.
- f) Las deducciones sobre las aportaciones obligatorias al capital social en los supuestos de baja del socio³⁰⁶.
- g) Las cuotas de ingreso de socios³⁰⁷. No tienen la consideración fiscal de incremento de patrimonio.

Se dotará también a este Fondo con las cantidades que, con cargo a los excedentes disponibles, acuerde discrecionalmente la Asamblea General³⁰⁸.

³⁰⁴ Artículo 77.2 de la Ley General de Cooperativas.

³⁰⁵ Las distintas Comunidades Autónomas con competencia en la materia, regulan este extremo de la siguiente manera:

-ANDALUCÍA : Igual que la Ley General de Cooperativas.

-PAÍS VASCO : Al Fondo de Reserva Obligatorio se destinará el exceso no aplicado para actualizar aportaciones.

-CATALUÑA : Igual que en el País Vasco pero sólo en el caso de liquidación de la cooperativa.

³⁰⁶ Artículo 88 Ley General de Cooperativas.

³⁰⁷ Artículo 88 de la Ley General de Cooperativas. Excepto en la Ley de Cooperativas del País Vasco.

Las cuotas periódicas de socios, que tienen la consideración fiscal de ingreso cooperativo del ejercicio, se destinarán al Fondo de Reserva Obligatorio, en aquellas Cooperativas a las que les sean aplicables las leyes Cooperativas de Cataluña y Andalucía ³⁰⁹.

Las sanciones económicas a los socios se destinan a este Fondo en Navarra. En ningún caso son ingreso del ejercicio.

H. FONDO DE EDUCACIÓN Y PROMOCIÓN. ³¹⁰

CAPARROS NAVARRO ³¹¹ señala que para determinar los orígenes de este Fondo, hay que partir del artículo 3 de la Ley General de Cooperativas, donde se indica que éstas se ajustarán en su estructura y funcionamiento a los principios formulados por la Alianza Cooperativa Internacional.

Dichos principios, seis en total, fueron formulados en el congreso de Viena en 1966, y en el quinto se establece la «Labor educativa sobre cooperativismo, centrada tanto en los aspectos económicos como en las virtudes democráticas de la cooperación»

Tal principio de educación representa una política redistributiva, avanzadamente social, ya que con las dotaciones de dicho Fondo se cubren servicios educativos a los miembros de la Cooperativa; pero como señalan otros autores, estas dotaciones que se producen con independencia de la voluntad

³⁰⁸ Artículo 88 de la Ley General de Cooperativas.

³⁰⁹ En Navarra se destinan a un Fondo de Reserva Especial.

³¹⁰ Vid. entre otros a MATEO BLANCO, J. : «Cuarto Principio :Destino de los Excedentes». Sextas Jornadas de Derecho Cooperativo, 1989, Lérida, páginas 67 a 92.

³¹¹ «El Fondo de Educación y Promoción en Sociedades Cooperativas: análisis contable y fiscal», Op. Cit., página 90.

de los socios, al venir impuestas directamente por la ley, pueden ser desviadas por medios que las dejen inoperantes, como pueden ser:

1. Reducir a cero el excedente, canalizando el beneficio, vía precios o vía retribución de interés del capital social.
2. Usar el Fondo para financiar actividades de una minoría, eligiendo éstas por influencia tecnocrática, de forma que queden fuera del alcance de la masa de socios.
3. Usar el Fondo para trabajos de investigación, práctica muy necesaria para la cooperativa, desde un punto de vista económico, su posición en el mercado o su competitividad, pero lejos de los fines específicos de una distribución social del beneficio.

Todas estas prácticas quedan limitadas por ley:

- a) Imponiendo precios de mercado a las operaciones de la Cooperativa con sus socios.
- b) Limitando los intereses a que se puede retribuir el capital social.
- c) Limitando la naturaleza de las aplicaciones a realizar con dicho Fondo a su aprobación por la Asamblea General.
- d) Limitando la disponibilidad de las cantidades no invertidas (e incluso de su rentabilidad).

En este sentido proteccionista, se pronuncia la orientación general de la Ley General de Cooperativas, que específicamente establece ³¹² que sea la Asamblea General quien fije las líneas básicas de aplicación del Fondo de Educación y Promoción, y que en la Memoria anual, explicativa de la gestión durante el ejercicio económico, se recojan con detalle las cantidades que con cargo a dicho Fondo se han destinado a los fines del mismo, con indicación

de la labor realizada y, en su caso, mención de las Sociedades o Entidades a las que se remitieron para el cumplimiento de dichos fines, ya que la Cooperativa puede, a estos efectos, colaborar con otras Sociedades o Asociaciones Cooperativas, Instituciones públicas y privadas y con Organismos dependientes de la Administración estatal o autonómica.

El Estado reconoce como tarea de interés público la promoción, estímulo y desarrollo de las Sociedades Cooperativas y de sus estructuras de integración económica y representativa, cuya libertad y autonomía garantiza³¹³.

Este apoyo se establece de dos formas:

- a) Protegiendo el asociacionismo entre Cooperativas de forma libre y voluntaria, como un principio general cooperativo³¹⁴.
- b) Actuando directamente la propia Administración, con carácter general, a través del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y específicamente a través del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación³¹⁵.

El asociacionismo cooperativo³¹⁶ se concreta en tres figuras: Uniones, Federaciones y Confederaciones y con un principio general: el de que entre las competencias de estos Entes asociativos figure la de fomentar la promoción y formación cooperativa.

³¹² Artículo 89.2.

³¹³ Artículo 150 de la Ley General de Cooperativas, de conformidad con el mandato contenido en el artículo 129.2 de la Constitución Española.

³¹⁴ Artículo 158 Ley General de Cooperativas.

³¹⁵ Artículo 151 Ley General de Cooperativas.

³¹⁶ Previsto en los artículos 158 a 161 de la Ley General de Cooperativas, así como en la legislación autonómica.

Otro de los modos de distorsionar, o al menos dificultar el espíritu de la constitución del Fondo de Educación y Promoción, consiste en la problemática que para las Cooperativas pequeñas presenta su empleo eficaz.

Existe la posibilidad de colaboración amplia con otras entidades, para cumplimentar de una forma más racional sus fines. El artículo 98 de la Ley 31/1.990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.991, crea el Instituto Nacional para el Fomento de la Economía Social, que tal como indica el Real Decreto 1836/1.991, de 28 de diciembre, comprende a las que tengan por objeto la prestación de bienes y servicios a sus asociados, participando éstos directa y democráticamente en la toma de decisiones, y aquellas en las que los trabajadores ostenten la mayoría del capital social, considerándose, asimismo, incluidas las personas físicas o jurídicas que realicen una actividad socioeconómica mediante cualquier fórmula de autoempleo. En concreto, componen el concepto de economía social las Cooperativas de cualquier tipo, las Sociedades Anónimas Laborales y cualesquiera otras Entidades que reúnan los requisitos o cumplan las condiciones que se establezcan normativamente, entre cuyas funciones, según el mencionado Real Decreto que lo desarrolla, están las de promover y desarrollar programas de asistencia técnica y de formación para el perfeccionamiento en gestión empresarial y societaria, así como para la difusión y fomento de aquellas formas asociativas.

El Fondo de Educación y Promoción ha de ser destinado a actividades que cumplan alguna de las siguientes finalidades³¹⁷:

- a) La formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios cooperativos, así como la difusión de las características del cooperativismo en el medio social en que se desenvuelva su actividad.

³¹⁷ Artículo 89.1 de la Ley General de Cooperativas.

- b) La promoción de las relaciones intercooperativas.
- c) La promoción cultural y profesional del entorno local o de la comunidad en general.

La Asamblea General fijará las líneas básicas de aplicación del Fondo de Educación y Promoción.

Para el cumplimiento de los fines del Fondo se podrá colaborar con otras Sociedades o Asociaciones Cooperativas, Instituciones públicas y privadas y con Organismos dependientes de la Administración estatal o autonómica.

En la Memoria anual, explicativa de la gestión durante el ejercicio económico, se recogerán con detalle las cantidades que con cargo a dicho Fondo se han destinado a los fines del mismo, con indicación de la labor realizada y, en su caso, mención de las Sociedades o Entidades a las que se remitieron para el cumplimiento de dichos fines.

La aplicación distinta a la prevista legalmente está sujeta a fuertes sanciones, tal como se señala en toda la legislación sobre Cooperativas. Solamente para la Comunidad Valenciana ³¹⁸ la Consellería competente en materia de trabajo, podrá autorizar excepcionalmente la aplicación del fondo de formación y promoción cooperativa a fines distintos de los establecidos (formación de los socios y trabajadores de la Cooperativa en los principios y técnicas Cooperativas, económicas y profesionales; la promoción de las relaciones intercooperativas, la difusión del cooperativismo y la promoción cultural, profesional y social del entorno local o de la comunidad en general).

³¹⁸ Artículo 62.6 de la Ley 3/1.995, de 2 de marzo, de modificación de la Ley 11/1.985, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.

Su característica esencial es que es inembargable ³¹⁹. El remanente existente en dicho Fondo de Educación y Promoción, en caso de disolución de la Cooperativa, se pondrá a disposición de los órganos de la Administración competente, que deberán destinarlo, de modo exclusivo, a la promoción del cooperativismo ³²⁰.

Los requisitos que debe cumplir este Fondo son:

- Se aplicará conforme al plan que apruebe la Asamblea General de la cooperativa, destinándose a actividades que cumplan alguna de las finalidades que se han señalado.
- Las dotaciones al Fondo, así como las aplicaciones que requiera el plan, ya se trate de gastos corrientes o de inversiones para el inmovilizado, se reflejarán separadamente en la contabilidad social, en cuentas que indiquen claramente su afectación a dicho Fondo.
- Cuando en cumplimiento del plan no se gaste o invierta en el ejercicio siguiente al de la dotación la totalidad de la aprobada, el importe no aplicado deberá materializarse dentro del mismo ejercicio en cuentas de ahorro o en Deuda Pública.
- Al cierre del ejercicio se cargarán a una cuenta especial de **RESULTADOS DEL FONDO DE EDUCACION Y PROMOCION** los saldos de las cuentas representativas de gastos y disminuciones patrimoniales, y en particular:
 - a) Los gastos corrientes de formación, educación y promoción cultural.

³¹⁹ Artículo 89.4 Ley General de Cooperativas.

³²⁰ Artículo 112.4.º de la Ley General de Cooperativas.

- b) Los gastos de conservación, reparación y amortización de los bienes del inmovilizado afectos al Fondo.
- c) Las pérdidas producidas en la enajenación de esos mismos bienes.
- En forma análoga se abonarán a la misma cuenta los saldos de las cuentas representativas de ingresos e incrementos patrimoniales, y en particular:
 - a) Las subvenciones, donaciones y ayudas recibidas para el cumplimiento de los fines del Fondo.
 - b) Las sanciones disciplinarias impuestas por la cooperativa a sus socios.
 - c) Los rendimientos financieros de las materializaciones a los que nos referimos anteriormente.
 - d) Los beneficios derivados de la enajenación de bienes del inmovilizado afecto al Fondo.

El saldo de la cuenta de resultados así determinados se llevará a la del Fondo. Las partidas de gastos, pérdidas, ingresos y beneficios trasladados a la cuenta de resultados del Fondo, no se tendrán en cuenta para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la cooperativa.

Lo dispuesto anteriormente será aplicable igualmente a cualquier Fondo de naturaleza y finalidades similares al regulado, aunque reciba distinta denominación en virtud de la normativa aplicable al mismo.

El importe del referido Fondo que no se haya aplicado deberá materializarse dentro del ejercicio económico siguiente a aquel en que se haya efectuado la dotación, en cuentas de ahorro o en títulos de la Deuda Pública, cuyos

rendimientos financieros se aplicarán al mismo fin. Dichos depósitos o títulos no podrán ser pignoralados ni afectados a préstamos o cuentas de crédito.³²¹

La Ley General de Cooperativas señala, como hemos visto anteriormente, que los excedentes netos del ejercicio económico, una vez deducidos los impuestos, se aplicarán a los siguientes fines:

Se destinará al Fondo de Reserva obligatorio y/o al Fondo de Educación y Promoción, una cuantía global del 30 por 100 de los referidos excedentes; con los límites ya expuestos.

También se destinarán a este Fondo:

- a) las sanciones que por vía disciplinaria se impongan por la Cooperativa a sus socios.
- b) Las cantidades que, con cargo a los excedentes disponibles, acuerde discrecionalmente la Asamblea General.
- c) Las subvenciones, donaciones y cualquier clase de ayuda recibida de los socios o de terceros, para el cumplimiento de los fines del mismo.³²²

El porcentaje obligatorio mínimo a detraer del excedente neto para cubrir los referidos Fondos, una vez deducidos los impuestos, varía según la legislación autonómica aplicable:

La Ley de Cooperativas Vasca señala que en cualquier caso, se deberá destinar a los Fondos Comunitarios (es decir al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción), como mínimo el 30 por 100 del excedente neto cooperativo deducidos impuestos. Sólo cuando dicho Fondo de Reserva

³²¹ Artículos 89 de la Ley General de Cooperativas y 19 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Obligatorio sea mayor o igual al 50 por 100 del Capital Social la dotación específica mínima al Fondo de Educación y Promoción ha de ser del 10 por 100. También se destinarán a este Fondo las sanciones que por vía disciplinaria se impongan por la Cooperativa a sus socios y las que, con cargo a los excedentes disponibles, acuerde discrecionalmente la Asamblea General.³²³

En Cataluña,³²⁴ se deberá destinar a los Fondos Comunitarios, como mínimo el 40 por 100 del excedente neto cooperativo deducidos impuestos cuando el Fondo de Reserva Obligatorio sea menor al 50 por 100 del Capital Social y el 30 por 100 en caso contrario. La dotación específica mínima al Fondo de Educación y Promoción ha de ser del 10 por 100 en cualquier caso.³²⁵

La Ley de Cooperativas Andaluza, en su artículo 60, regula la materia de la siguiente forma: se deberá destinar a los Fondos Comunitarios, como mínimo el 35 por 100 del excedente neto cooperativo deducidos impuestos, cuando el Fondo de Reserva Obligatorio sea menor al 50 por 100 del Capital Social y el 30 por 100 en el supuesto de que sea mayor o igual a dicho 50

³²² Artículo 89 de la Ley General de Cooperativas.

³²³ Artículo 27.

³²⁴ Artículo 59 de la Ley de Cooperativas Catalana.

³²⁵ Artículos 81 y 87 de la Ley 4/1.983, de 9 de marzo, de Cooperativas de Cataluña, modificados por la Ley 13/1.991, de 1 de julio. Se establecen criterios específicos de dotación obligatoria de estos Fondos Comunitarios para los casos de:

- A) Cooperativas de vivienda. Se aplicarán los siguientes porcentajes, no obstante lo dispuesto en el artículo 59, para la formación y la ampliación del Fondo de Reserva y del fondo de Educación y Promoción Cooperativa.
- a) Sobre el precio total del piso, de los locales o de las edificaciones complementarias, incluidos el terreno, la urbanización, la construcción y los gastos generales, un porcentaje no inferior al 2 por 100, calculado sobre un precio base que en ningún caso será inferior al que resulte de aplicar los módulos que se fijen para las viviendas de protección oficial o de régimen similar.
 - b) En los procesos de rehabilitación, un porcentaje del 1 por 100 sobre el presupuesto de los trabajos de rehabilitación.
 - c) Cuando vendan solares urbanizados a otras Cooperativas, a Entes Públicos o a Entidades sin ánimo de lucro, un porcentaje del 0,25 por 100 sobre el precio de venta.

De estos porcentajes se aplicará un 75 por 100 al Fondo de Reserva Obligatorio y un 25 por 100 al Fondo de Educación y Promoción.

- B) Cooperativas Agrarias: Los Estatutos sociales habrán de regular, además de lo exigido con carácter general, la creación de Fondos de Reserva y su crecimiento, indicando el tanto por mil que debe aplicarse a las operaciones que realice el socio con la Cooperativa, de modo que esta detracción, más la prevista en el artículo 59, llegue a constituir un cifra, que sea como mínimo igual al 1 por 1.000 sobre la cifra total de facturación a los socios, destinando un mínimo del 20 por 100 de esa cantidad al Fondo de Formación y Promoción Cooperativa. Además como dotaciones obligatorias específicas se recogen los mismos supuestos que en la Ley General de Cooperativas.

por 100 . La dotación específica mínima al Fondo de Educación y Promoción varía, siendo del 5 por 100 en el primer caso y del 10 por 100 en el otro.³²⁶ Como dotaciones obligatorias específicas se recogen los mismos supuestos que en la Ley General de Cooperativas.

En la Comunidad Valenciana ³²⁷, al Fondo de Formación y Promoción Cooperativa se destinarán necesariamente:

- a) El porcentaje de los excedentes netos que establezcan los Estatutos o la Asamblea General.
- b) Las sanciones, donaciones y cualquier clase de ayuda recibida para el cumplimiento de los fines de dicho fondo.

A su vez se establece que los excedentes netos, procedentes de las operaciones con los socios, constituyen los excedentes disponibles ³²⁸. Estos se destinarán, como mínimo en un 20 por 100 al fondo de reserva obligatorio, y en un 10 por 100, como mínimo, al fondo de formación y promoción cooperativa. Mientras el fondo de reserva obligatorio no alcance el 50 por 100 del capital social, la dotación obligatoria al fondo de formación y promoción cooperativa podrá reducirse hasta la mitad, y el resto se destinará al fondo de reserva obligatorio.

Por último, con respecto a Navarra,³²⁹ el régimen es muy similar al del País Vasco, excepto que la dotación específica mínima cuando el Fondo de Reserva Obligatorio sea mayor o igual al 50 por 100 del Capital Social, es del 5 por 100, y que como otras dotaciones obligatorias específicas del

³²⁶En las Cooperativas de Viviendas se dedicarán al Fondo de Educación y Promoción el 5 por 100 de la renta y el 1 por 100 del precio de venta, en su caso (artículo 80 de la Ley de Cooperativas Andaluza).

³²⁷Artículos 62.4 de la Ley 3/1.995, de 2 de marzo, de modificación de la Ley 11/1.985, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.

³²⁸Artículo 60.1 de la Ley 3/1.995, de 2 de marzo, de modificación de la Ley 11/1.985, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.

³²⁹Artículo 49 de la Ley de Cooperativas Navarra (Ley Foral 12/1989, de 3 de julio, de Cooperativas de Navarra).

Fondo de Educación y Promoción, hay que incluir las cantidades que, con cargo a los excedentes disponibles, acuerde discrecionalmente la Asamblea General y las subvenciones, donaciones y cualquier clase de ayuda recibida de los socios o de terceros, para el cumplimiento de los fines del mismo.

Entendemos con CAPARROS NAVARRO ³³⁰ que la configuración conceptual de estos Fondos, en la legislación autonómica, es similar, aunque con ligeros matices de precisión, en su denominación específica, o en las finalidades a que se destina.

Es evidente por tanto, como indica el referido autor, el papel redistributivo que este Fondo posee, en cuanto a que con los excedentes retenidos se efectúan una serie de inversiones y/o gastos con los que se realizan servicios educativos que en definitiva revierten en los socios de la Cooperativa o en su personal asalariado, con un carácter marcadamente social, ya que la ley los sitúa al margen de los criterios económicos de distribución de los excedentes.

En la legislación cooperativa, y en relación al Fondo de Educación y Promoción, existen tres tipos de infracciones previstas para los casos de:

- a) No dotación.
- b) No aplicación o aplicación distinta de la prevista en la ley.
- c) Reparto indebido.

En este sentido la Ley General de Cooperativas, en su artículo 153, califica la primera como grave, sancionándola con multa de 50.000 a 75.000 pesetas, en su grado mínimo; de 75.001 a 150.000 pesetas en su grado medio y de 150.001 a 250.000 pesetas en su grado máximo; y las dos segundas como muy graves, sancionadas con multa de 250.001 a 500.000 pesetas en su

grado mínimo; 500.001 a 1.000.000 de pesetas, en su grado medio y de 1.001.001 a 5.000.000 de pesetas en su grado máximo.

Las multas las impondrá a propuesta de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social el Ministerio de Trabajo hasta la cuantía de un millón de pesetas y el Consejo de Ministros a propuesta de aquél, para cuantías superiores.

A su vez la comisión de estas infracciones graves,³³¹ podrá dar lugar a la descalificación como Sociedad Cooperativa (además de lo previsto en el ámbito fiscal para estos supuestos), que una vez firme implicará la disolución de la misma.

I. DOTACIÓN MÍNIMA LEGAL A LOS FONDOS COOPERATIVOS Y EL IMPUESTO DE SOCIEDADES.

Con respecto al resultado económico existen, como hemos visto, unas magnitudes contables, de las cuales, por una parte, se obtiene el Impuesto de Sociedades devengado y en consecuencia las dotaciones mínimas obligatorias a los Fondos Obligatorios cooperativos (el Fondo de Reserva Obligatorio y el de Educación y Promoción se dotan de los excedentes netos del ejercicio económico, una vez deducidos los impuestos³³²). Por otra, también se obtienen las magnitudes fiscales, bases imponibles y bases liquidables, mediante la resta del 50 por 100 de las dotaciones al Fondo Obligatorio, deducidas a su vez de magnitudes contables; la cuota íntegra y líquida y por fin el impuesto a pagar o devolver.

³³⁰ «El Fondo de Educación y Promoción en Sociedades Cooperativas: análisis contable y fiscal», Op. Cit., página 72.

³³¹ Artículo 154 de la Ley General de Cooperativas.

³³² Artículo 84 de la Ley General de Cooperativas.

Se presenta el problema de compatibilizar ambas magnitudes para obtener, por un lado, el Impuesto de Sociedades devengado y, por otro, las dotaciones mínimas legales a los referidos fondos, que son función de aquél, para una vez calculadas estas dotaciones, poder efectuar la liquidación del impuesto.

El problema reside en que, partiendo del precepto mencionado, para calcular la cuota del impuesto hay que conocerla previamente. Sería conveniente en un futuro, dada la complejas operaciones que ocasiona, y que pueden llegar a dar soluciones diferentes, modificar este punto de la Ley, en el sentido de dotar los Fondos a partir de los excedentes netos del ejercicio, sin tener en cuenta el propio Impuesto sobre Sociedades.

Propondríamos la siguiente fórmula de cálculo ³³³:

1ª. Cálculo del Excedente Neto Cooperativo. (Excedente Neto es igual al Excedente Bruto menos el Impuesto sobre Sociedades).

$$EB (1 - \% C)$$

$$EN = (1 - (\%FRO + \%FEP)) \times \% C$$

2ª. Calcular directamente el Impuesto a Pagar por los Resultados Cooperativos.

$$I = \% C ((EB - \% FRO (EB - I) - \% FEP (EB - I))$$

³³³EN: Excedente Neto.

EB: Beneficio antes de impuestos.

% C: por 100 de Cuota a pagar en el Impuesto sobre Sociedades.

% FRO: por 100 que se destina al Fondo de Reserva Obligatorio (se deduce el 50 por 100 para calcular la base imponible/liquidable).

% FEP: por 100 que se destina al Fondo de Educación y Promoción.

IE: Impuesto extracooperativo.

% CE: por 100 de Cuota, que por ser extracooperativo es el 35 por 100 con bonificación del 50 por 100 en las especialmente protegidas.

RE: Resultados extracooperativos.

3º. Con respecto a los Resultados Extracooperativos tendríamos que calcular el impuesto a pagar por dicho concepto. La fórmula a aplicar sería la siguiente:

$$IE = \% CE (RE - 0,5 FRO (RE - IE))$$

Otro sistema, bastante más complejo, lo propone CAPARROS NAVARRO³³⁴ con la utilización de las siguientes fórmulas, que nos permite determinar el impuesto devengado, para el caso de cooperativa fiscalmente protegida, suponiendo que obtienen beneficios:

$$T = \frac{0,2EN \left[(1 - 0,5(x - y)) - zr(1 - x - y) \right] + 0,175(EEC + EEX) \pm 0,2AP - DC}{(1 - 0,1x - 0,2y) - 0,2zr(1 - x - y)}$$

Y para el caso de especialmente protegida:

$$T = \frac{0,1EN \left[(1 - 0,5(x - y)) - zr(1 - x - y) \right] + 0,0875[EEC + EEX] \pm 0,1AP - DC}{(1 - 0,05x - 0,1y) - 0,1zr(1 - x - y)}$$

335

³³⁴Cfr. CAPARROS NAVARRO, A. «Las Sociedades Cooperativas y el Impuesto de Sociedades: Armonización contable y Fiscal», Revista Estudios Financieros, nº. 104. Noviembre de 1.991, páginas 45 y 46.

³³⁵T: Impuesto sobre Sociedades Devengado.

EN: Excedente Neto.

EEC: Excedente Extracooperativo.

EEX: Excedente Extraordinario.

AP: Ajustes Permanentes.

DC: Dotación Contable.

z: tanto por 100 de participación de trabajadores asalariados.

r: tanto por 100 del retorno respecto al excedente disponible.

x: tanto por 100 de dotación obligatoria del Excedente Neto deducido impuestos al Fondo de Reserva Obligatorio.

y: tanto por 100 de dotación obligatoria del Excedente Neto deducido impuestos al Fondo de Reserva Obligatorio.

J. LAS COOPERATIVAS Y LA CONTABILIDAD.³³⁶

1. *Cuentas Anuales.*

Las cuentas anuales son la base instrumental para el desarrollo, estudio y examen del ejercicio económico de la cooperativa que salvo disposición en contrario de los Estatutos coincide con el año natural, y por ello para la determinación de sus resultados, siendo objeto principal de la Asamblea General ordinaria, a fin de examinar la gestión social y aprobar si procede las mismas³³⁷.

El Consejo Rector de las Cooperativas estará obligado a formular, en el plazo máximo de cuatro meses contados a partir del cierre del ejercicio económico, el balance, la cuenta de Pérdidas y Ganancias, la Memoria explicativa y la propuesta de distribución de excedentes y destino de los beneficios extracooperativos o de la imputación de las pérdidas.

El Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria Explicativa son las Cuentas anuales. Se redactarán de modo que con su lectura pueda obtenerse una representación exacta de la situación patrimonial de la Cooperativa, de los resultados económicos obtenidos en el ejercicio y del curso de la actividad empresarial de la Cooperativa.

Las partidas del balance se valorarán con arreglo a los principios generalmente aceptados en Contabilidad, así como a criterios objetivos que garanticen los intereses de terceros y que permitan una ordenada y prudente gestión económica de la Cooperativa. Habrá de mantenerse una continuidad en los

³³⁶ Vid. entre otros a FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, E. «Casos prácticos sobre Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales adaptados al Plan General de Contabilidad». Trivium. Madrid, 1.992.

³³⁷ Artículos 42.3, 82 y 83 de la Ley General de Cooperativas.

criterios de valoración, que no podrán ser variados sin causa razonada, que deberá expresarse en el propio Libro de Inventarios y balances.³³⁸

Los Interventores, como órganos de fiscalización de la Cooperativa, tienen como función, además de las que expresamente le encomienda la Ley General, la censura de las cuentas anuales.³³⁹

Las cuentas anuales, constituidas por el balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria explicativa, antes de ser presentadas para su aprobación a la Asamblea General, deberán ser censuradas por el Interventor o Interventores.³⁴⁰

Para la llevanza de la Contabilidad, la Ley General de Cooperativas dispone que:

- a) Se determinará por un lado el excedente neto.
- b) Figurarán en contabilidad separadamente, los beneficios obtenidos de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios, los obtenidos de plusvalías en la enajenación de los elementos del activo inmovilizado o los obtenidos de otras fuentes ajenas a los fines específicos de la Cooperativa, así como los derivados de inversiones o participaciones en sociedades de naturaleza no cooperativa.
- c) Las dotaciones al Fondo de Educación y Promoción deberán figurar en el pasivo del balance con separación de otras partidas.
- d) El importe del referido Fondo que no se haya aplicado deberá materializarse dentro del ejercicio económico siguiente a aquel en que se haya efectuado la dotación, en cuentas de ahorro o en títulos de la Deuda Pública, cuyos rendimientos financieros se aplicarán al

³³⁸ Artículo 82 de la Ley General de Cooperativas.

³³⁹ Artículo 67.6 de la Ley General de Cooperativas.

³⁴⁰ Artículo 68 de la Ley General de Cooperativas.

mismo fin. Dichos depósitos o títulos no podrán ser pignoralos ni afectados a préstamos o cuentas de créditos.³⁴¹

Este marco legal, desde el punto de vista cooperativo, se amplía desde la publicación del Real Decreto 1643/1.990, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que establece su obligatoriedad para toda clase de cooperativas, y por tanto para las Cooperativas.

La legislación autonómica sigue estos principios contables. La Ley de la Comunidad Valenciana³⁴² regula esta materia de la siguiente forma :

1. Las cooperativas deben llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad con arreglo al Código de Comercio ajustándose a los principios y criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad, respetando las peculiaridades de su régimen económico y, además, llevarán legalizados, en la forma que reglamentariamente se determine, los siguientes libros :
 - a) Registro de socios, asociados y aportaciones sociales.
 - b) Libro o libros de actas de la Asamblea general, del Consejo Rector y, en su caso, de las juntas preparatorias y de otros órganos colegiados.

Cualesquiera otros que vengan exigidos por otras disposiciones legales.

2. El Consejo Rector deberá elaborar un informe sobre la gestión, en el que se explicará con toda claridad la marcha de la cooperativa y las expectativas reales, respetando la congruencia con los documentos contables.

³⁴¹ Artículos 83 y 89.

³⁴² Artículo 58 de la Ley 3/1.995, de 2 de marzo, de modificación de la Ley 11/1.985, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.

Desde el punto de vista fiscal, existen unas normas muy concretas de contabilización del Fondo de Educación y Promoción ³⁴³, de necesaria observancia, ya que son requisito indispensable para su consideración fiscal, pues con ellas se cumple de una forma eficiente toda la normativa de información contable y fiscal.

2. Contabilidad y Libros contables. ³⁴⁴

Se trata de una contabilidad especial, en la que además de las reglas comunes a toda contabilidad se precisa en quienes hayan de realizarla, el conocimiento de las reglas específicas de la contabilidad cooperativa y también de la doctrina y los principios cooperativos.

Los libros que ordena la Ley del Impuesto sobre Sociedades son los mismos del Código de Comercio ³⁴⁵: Un libro Diario. Un libro de Inventario y balances y un libro de Actas.

Sin perjuicio de lo establecido en otras Leyes o disposiciones especiales, las Cooperativas llevarán en orden y al día los siguientes libros:

- a) Libro de Registro de Socios y, en su caso, Libro de Registro de Asociados.
- b) Libro de Registro de Aportaciones al Capital Social.
- c) Libro de Actas de la Asamblea General del Consejo Rector y, en su caso, del Comité de Recursos y de las Juntas preparatorias. ³⁴⁶

³⁴³ Artículo 19 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

³⁴⁴ Vid. sobre este particular tema, a JULIÁ IGUAL, J.F. y SERVER IZQUIERDO, R. J. «Contabilidad y fiscalidad de las operaciones con terceros no socios ante el nuevo régimen fiscal de las cooperativas», IV Congreso de la AECA, Barcelona, 1.987.

³⁴⁵ Artículo 139 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Las Cooperativas deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que se regirá por los principios de veracidad, claridad, exactitud, responsabilidad y secreto contable, que deberán ser aplicados teniendo presente las peculiaridades de la naturaleza de la Sociedad Cooperativa³⁴⁷.

Llevarán los siguientes Libros de Contabilidad:

- a) Libro de Inventarios y balances.
- b) Libro Diario.
- c) Libro de Informes de la Censura de Cuentas.
- d) Los Libros que establezca la legislación especial aplicable por razón de su actividad empresarial.

El Libro de Inventarios y balances se abrirá con el balance inicial detallado de la Cooperativa, y recogerá anualmente el inventario, el balance del ejercicio y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

El Libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas al ejercicio económico de la Cooperativa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, a condición de que su detalle aparezca en otros Libros, fichas o Registros concordantes, aunque no estén legalizados.

El Libro de Informes de la Censura de Cuentas recogerá los informes emitidos por los Interventores y, en su caso, por la auditoría externa.³⁴⁸

³⁴⁶ Artículo 91 de la Ley General de Cooperativas.

³⁴⁷ Vid. entre otros a MAGRANER MORENO, F. J. «La contabilidad como medio de prueba en Derecho Tributario». Tribuna Fiscal, números 10 y 11. 1.991 y BAJARDÍ MUÑOZ, L. «Los libros de los empresarios», Revista Estudios Financieros, número 97. 1.991.

³⁴⁸ Artículo 91 de la Ley General de Cooperativas.

Todos los libros sociales serán legalizados por el Registrador Mercantil del domicilio de la Cooperativa en los términos prevenidos por el Reglamento del Registro Mercantil.³⁴⁹ No obstante, también podrán ser encuadernados, foliados y diligenciados a partir de hojas sueltas, siempre que se haga dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.³⁵⁰

Los Libros y demás documentos de la Cooperativa estarán bajo la custodia, vigilancia y responsabilidad del Consejo Rector, que deberá conservarlos, al menos, durante los cinco años siguientes a la transcripción de la última acta o asiento, o a la extinción de los derechos u obligaciones que contengan, respectivamente³⁵¹.

El Plan General de Contabilidad³⁵² es de aplicación obligatoria para todas las cooperativas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria; por tanto, se aplicará a las Cooperativas.

No obstante, no son vinculantes los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas y los movimientos contables, por lo que la cooperativa quedará en libertad para su armonización dadas sus características específicas.

³⁴⁹ Artículos 90.3 y 91.2 y 4 de la Ley General de Cooperativas y la redacción dada por Ley 10/1.992, de 30 de abril.

³⁵⁰ Artículo 91.4 de la Ley General de Cooperativas.

³⁵¹ Artículo 90.4 de la Ley General de Cooperativas.

³⁵² Real Decreto 1643/1.990, de 20 de diciembre.

3. *La Auditoria de Cuentas.*

Según la Ley General de Cooperativas ³⁵³ será preceptivo el sometimiento de sus cuentas anuales a la verificación de auditores externos en los siguientes casos:

- a) Si lo prevén los Estatutos.
- b) Si lo solicitan el 15 por 100 de los socios.
- c) En Cooperativas de Viviendas, si se promueven entre locales y viviendas más de 50, si se realizan en distintas fases, o bien si se han otorgado poderes a miembros del Consejo Rector o al Director de la Cooperativa.

En la Disposición Adicional 6ª. del Real Decreto 1636/1.990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1.988, de Auditoría de Cuentas, se obliga a las sociedades Cooperativas a realizar la mencionada Auditoría, siempre que verifiquen dos de las tres condiciones siguientes, durante dos ejercicios consecutivos ³⁵⁴:

1. Que su cifra de activo sea igual o superior a 230 millones de pesetas.
2. Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea igual o superior a 480 millones de pesetas.
3. Que empleen 50 o más trabajadores por cuenta ajena, como media en el ejercicio.

³⁵³ Artículo 69.

³⁵⁴ Dicha obligatoriedad viene impuesta para todos los ejercicios que se cierran con posterioridad al 21 de diciembre de 1.990, para las Cooperativas que cumplan las tres condiciones y desde el 21 de diciembre de 1.992 para las que cumplan sólo dos.

K. ACTUALIZACIÓN DE LAS APORTACIONES SOCIALES.

El balance de las Cooperativas podrá ser regularizado en los mismos términos y con los mismos beneficios que se establezcan para las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes sobre Cooperativas respecto al destino del resultado de la regularización del balance ³⁵⁵.

En tal supuesto, no podrá disponerse del saldo de la cuenta de pasivo representativa de la regularización realizada, en tanto dicha cuenta no haya sido comprobada o haya transcurrido un año desde la presentación del balance regularizado ante el órgano competente de la Administración Tributaria, salvo que la Ley de Presupuestos que establezca la vigencia de actualización de balances establezca o disponga lo contrario.

Del resultado de la regularización se destinará un 50 por 100 al Fondo de Reserva Obligatorio y el otro 50 por 100 se destinará a una cuenta de pasivo, denominada "actualización de aportaciones", a cuyo cargo se efectuará la actualización de las aportaciones al capital social.

Cada ejercicio económico, si lo acuerda la Asamblea, podrán actualizarse las aportaciones desembolsadas y existentes en la fecha del cierre del ejercicio, en la medida que lo permita la dotación de la referida cuenta de «Actualización de aportaciones». En todo caso, dicha actualización no podrá ser superior al Índice General de Precios al Consumo, publicado por el Instituto Nacional de Estadística y referido al ejercicio económico de que se trate.

³⁵⁵ Artículo 27 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y 77.1 de la Ley General de Cooperativas.

La actualización de las aportaciones sólo podrá realizarse, como máximo, respecto a los cinco ejercicios anteriores a aquel en que se aprueben las cuentas por la Asamblea General. Solamente podrán ser actualizadas las aportaciones de los socios y asociados que continúen siéndolo en el momento de acordarse la actualización por la Asamblea General.

En caso de liquidación de la Cooperativa, el remanente existente en la cuenta de «Actualización de aportaciones» se destinará a los fines del Fondo de Reserva obligatorio.³⁵⁶

³⁵⁶ Artículo 77 de la Ley General de Cooperativas.



**CAPÍTULO SEGUNDO :LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS Y EL
ORDENAMIENTO TRIBUTARIO.**



I. LEGISLACIÓN APLICABLE.³⁵⁷

El régimen tributario aplicable a las Sociedades Cooperativas está regulado en las siguientes normas:

³⁵⁷Sobre el régimen jurídico tributario aplicable a las Sociedades Cooperativas, Vid. entre otros a AMORÓS RICA, N. : «El régimen jurídico-fiscal de las Cooperativas españolas». Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1952. AMORÓS RICA, N. y DURÁ GÓMEZ, R. : «Fiscalidad de las Cooperativas». Comentarios a la Leyes Tributarias y Financieras, Tomo XVIII, volumen 2.º. EDESA. Madrid, 1984. APARICIO PÉREZ, A. : «Fiscalidad de las Cooperativas». Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto sobre Sociedades. Regímenes Especiales, XVIII-2.º, EDESA. Madrid, 1984. ARIAS VELASCO, J. : «Aproximació a la fiscalitat de les cooperatives». Barcelona, 1987. BARBERENA BELZUNCE, Í. : «Sociedades Cooperativas, Anónimas Laborales y Agrarias de Transformación. Régimen Fiscal». Aranzadi 1.992. BARRERA CEREZAL, J. J.; DE LUIS ESTEBAN, J.M.; JULIÁ IGUAL, J. y MONTOLIO HERNÁNDEZ, J.M. : «El nuevo régimen fiscal de las Cooperativas. FUNDESCOOP. Madrid, 1991. BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C. : «Revisión del Régimen Fiscal de las Cooperativas», CIRIEC - España, octubre, número extraordinario, Fiscalidad. 1987. «Cuestiones fiscales derivadas de la aplicación de la Ley 3/1.987, de 2 de abril, General de Cooperativas». CISS - Comunicación. Número 54, página 46. 1987. «Complemento del trabajo publicado en el número 54; con el título "Cuestiones fiscales derivadas de la aplicación de la Ley 3/1.987, de 2 de abril"». CISS - Comunicación. Número 57, 1987. CABALLER, V. : «Fiscalidad de las cooperativas y otras entidades asociativas agrarias». Lecturas sobre Fiscalidad Agraria. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. Madrid, 1985. CARBAJO TEREISA, J.M. : «Régimen fiscal de las Cooperativas». Santa Cruz de Tenerife, 1984. CORDÓN EZQUERRO T. : «El nuevo régimen fiscal de las Cooperativas. Revista Hacienda Pública Española. Cuadernos de Actualidad número 2, 1.991. DEL ARCO ÁLVAREZ. : «Régimen fiscal de las cooperativas». Madrid, 1979. DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. : «Fiscalidad de cooperativas». Librería Bosch. Barcelona, 1984. HUERTAS ALBOLAFIA, F. M. : «El régimen fiscal de las Cooperativas. Especial mención a las cooperativas agrícolas con sección de crédito». Revista Impuestos, número 4, 1.988-I. JULIÁ IGUAL, J.F. : «El régimen económico en la legislación cooperativa española. Una referencia previa necesaria al nuevo régimen fiscal de las cooperativas». Carta Tributaria, Monografías, número 134, 1.991. JULIÁ IGUAL, J.F. y SERVER IZQUIERDO, R. J. : «Manual de Fiscalidad de cooperativas». Editorial Pirámide, 1.991. JULIA IGUAL, J.F. y OTROS. : «Fiscalidad de cooperativas. Teoría y práctica.» Pirámide. 1.992. LARRAÑAGA, J. : «La fiscalidad de las cooperativas». Mondragón, 1983. «Cooperativas, mercado y fiscalidad». CIRIEC, núm. extraordinario, diciembre, 1987. LEAL LÓPEZ F.J.; MARTÍN LEAL J.A. y MARTÍN ZAMORA P. : «Subvenciones en las cooperativas: aspectos contable y fiscal.» Actualidad Tributaria n.º 31, 1.991. LÓPEZ NAVARRO, E, y SANCHO, J. : «Cooperativas y entes afines: régimen fiscal». Tribuna fiscal, número 13, 1.991. LUIS ESTEBAN, J. M. DE. : «Las Sociedades Cooperativas y su Régimen Tributario». Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1977. «Régimen Fiscal de las Sociedades Cooperativas». Instituto Nacional de Formación Cooperativa, Madrid, 1981. «Las Cooperativas del Campo de explotación comunitaria de la tierra: su fiscalidad». Cuadernos de Investigación Cooperativa, Centro Regional de Castilla-León, n.º 5, Salamanca, 1982. «Presente y futuro de la fiscalidad de las Cooperativas». Revista de la Hacienda Pública Española, n.º 93, 1.985. «El nuevo Régimen Fiscal de las Cooperativas», REVESCO n.º 59. Madrid 1.991. MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J. : «En torno a la Ley 20/1.990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las Cooperativas». RDFHP, n.º 217 1.992. «Las cooperativas y su régimen tributario». La Ley, 1.994. MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.; MONTES GUERRERO, M.; NATERA HIDALGO, R. y SILES CANTERO, A. : «El agricultor y los impuestos». Novena edición, Estudios y desarrollos fiscales C.B., Córdoba, 1.996. NÚÑEZ PÉREZ, G. : «El nuevo régimen fiscal de la empresa cooperativa». Santa Cruz de Tenerife, 1.991. PÉREZ ROYO, F. «Propuestas en relación al futuro régimen fiscal de las cooperativas», CIRIEC-España, número extraordinario, Fiscalidad, Valencia, 1987. POMARES MARTÍNEZ. «El cooperativismo ante el nuevo Estatuto Fiscal». Caja Rural Nacional. Madrid, 1981. POVEDA BLANCO, F. : «Régimen Tributario de las Cooperativas». Crónica Tributaria, n.º 44. 1983. ROSEMBUJ, T. «Régimen Fiscal de las Cooperativas» Institut per a la Promocio i la Formacio Cooperatives. P.P.U. (Promociones y Publicaciones Universitarias), Barcelona, 1.991. SANZ JARQUE, J.J. : «Estudio de la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas», REVESCO, Madrid, 1.991. SERVER IZQUIERDO, R. : «Fiscalidad de Cooperativas». Pirámide, Madrid, 1.992.

- Ley 20/1.990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas³⁵⁸.
- Ley 43/1.995 de 27 de diciembre, sobre el Impuesto sobre Sociedades³⁵⁹.
- Real Decreto 1.345/1.992, de 6 de noviembre, por el que se aprueban normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades Cooperativas.
- Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.³⁶⁰

A. LEY DE RÉGIMEN FISCAL. ANTECEDENTES, CAUSAS DE LA REFORMA Y PRINCIPIOS EN LOS QUE SE BASA.³⁶¹

La Ley General de Cooperativas, incluyó la previsión de que se enviase a las Cortes un Proyecto de Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, con lo que se continúa una tradición de nuestro ordenamiento jurídico tributario, según la cual las Sociedades Cooperativas han sido siempre objeto de especial atención por el legislador, quien, consciente de sus características

³⁵⁸ Los artículos 15.3, 17.4, 24 y 36 b) han sido modificados por la Disposición Final Segunda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que además le ha adicionado la Disposición Final Quinta.

³⁵⁹ La Ley ha sido modificada, por una parte por la Ley 5/1996, de 10 de enero, de creación de determinadas entidades de derecho público, y por los Reales Decretos Leyes 7 y 8 de 1996, de 7 de junio de medidas urgentes de carácter fiscal y sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas.

³⁶⁰ El régimen tributario regulado en la Ley Foral será aplicable a las Cooperativas que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 del Convenio Económico, se rijan por la normativa foral navarra (artículo primero de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras).

³⁶¹ Vid. entre otros a AMORÓS RICA, N. y DURÁ GÓMEZ, R. «Fiscalidad de las Cooperativas». Comentarios a la Leyes Tributarias y Financieras, Tomo XVIII, volumen 2.º. EDESA. Madrid, 1984. BARBERENA BELZUNCE, IÑIGO. «Sociedades Cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación.». Aranzadi 1.992.

especiales como entes asociativos y de su función social, les ha reconocido, desde antiguo, determinados beneficios fiscales, tradición que, en definitiva, es armónica con el mandato a los poderes públicos, contenido en el mencionado artículo.

En el plazo de seis meses desde la publicación de la Ley General de Cooperativas en el «Boletín Oficial del Estado», el Gobierno debió remitir a las Cortes el Proyecto de Ley sobre régimen fiscal de las Cooperativas ³⁶². Gracias a esto se promulgó la Ley 20/1.990, de 19 de diciembre, que es la reguladora de la fiscalidad cooperativa de todos los ejercicios que se inicien a partir del día 20 de diciembre de 1.990, que tiene por objeto regular, según señala su artículo 1.1, el régimen fiscal de las Sociedades Cooperativas en consideración a su función social, actividades y características.³⁶³

Lo dispuesto en ella se entiende sin perjuicio de los regímenes tributarios forales vigentes de los Territorios Históricos del País Vasco y de Navarra.³⁶⁴

Las entidades constituidas como Cooperativas siguen el régimen fiscal propio de estas entidades ³⁶⁵. Para lo no previsto expresamente por esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales.³⁶⁶

El Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, y, en su caso, del Ministro de Trabajo y Seguridad Social, dictará las normas necesarias

³⁶² Disposición Final Quinta de la Ley General de Cooperativas.

³⁶³ La Disposición Final Segunda de la nueva Ley del Impuesto de Sociedades señala: "1. Las Cooperativas tributarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/1.990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas."

³⁶⁴ Artículo 1.2. de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

³⁶⁵ En la cuestión número 330 del INFORMA de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria se señala, que si una cooperativa de trabajo asociado en cuyos Estatutos se reconoce sin ánimo de lucro, que se dedica a la protección y enseñanza de disminuidos psíquicos y cuyos únicos ingresos son subvenciones, ¿puede ser una entidad exenta del impuesto sobre sociedades?. La respuesta es que no, ya que las entidades constituidas como Cooperativas siguen el régimen fiscal propio de estas entidades, establecido por la Ley 20/1.990.

³⁶⁶ Artículo 1.3 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

para adaptar las disposiciones de la Ley Fiscal a las nuevas clases de Cooperativas que se creen en virtud de las disposiciones contenidas en la Ley General de Cooperativas o en las respectivas Leyes Autonómicas ³⁶⁷.

También el Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, dictará las normas necesarias para la aplicación y desarrollo de la mencionada Ley³⁶⁸.

El Régimen fiscal de las Cooperativas, constituye el resultado de un proceso histórico que ha tratado de acomodar la realidad fiscal y la cooperativa de cada momento. Los cambios de estas realidades exigen una adaptación de las normas vigentes en un momento a las nuevas circunstancias para que puedan seguir siendo igualmente útiles.

Tres hechos fundamentales presiden o determinan la evolución histórica del régimen tributario de las sociedades Cooperativas: la aprobación del Decreto de 9 de abril de 1.954, por el que se establece en nuestro país el primer estatuto fiscal de estas sociedades; la reforma del sistema tributario de 11 de junio de 1.964 ; y la reforma tributaria de 1.978.

Por todo ello podemos distinguir hasta la promulgación de la vigente Ley 20/1.990, las cinco etapas siguientes:

- 1) Hasta el Decreto de 9 de abril de 1.954 . Durante este primer período, salvo el intento aislado de llevar a cabo una regulación unitaria y completa que pretendió la Orden Ministerial de 27 de marzo de 1.948, el régimen tributario de las sociedades Cooperativas aparece regulado de forma dispersa y fragmentaria en una pluralidad de normas de diverso rango, entre las que son de destacar, la Ley de Sindicatos

³⁶⁷ Disposición Final Segunda Dos de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

³⁶⁸ Disposición Final Segunda Uno de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Agrícolas de 28 de enero de 1.906, cuyo contenido fundamental estaba en las exenciones y beneficios tributarios que estableció en favor de los Sindicatos Agrícolas; el Real Decreto-Ley de 12 de enero de 1.926, que concedió a los Sindicatos Industriales y Mercantiles beneficios fiscales similares a los que gozaban los Sindicatos Agrícolas; la Ley de Cooperativas de 9 de septiembre de 1.931, que se limitó a ratificar las exenciones concedidas por las disposiciones anteriores; la Ley de Cooperación de 2 de enero de 1.942, que no introdujo modificación sustancial alguna en los beneficios fiscales; la Orden de 27 de enero de 1.948, que fijó el alcance de los beneficios y en su artículo 1 dispuso que las exenciones establecidas en favor de los Sindicatos Agrícolas se considerarían aplicables:

- 1.º) a las Cooperativas del campo y sus cajas rurales;
 - 2.º) a las Cooperativas del mar y a sus cajas de crédito;
 - 3.º) a las Cooperativas de cualquier otra clase formadas exclusivamente por obreros, empleados, artesanos o funcionarios públicos, y creó en el seno del Ministerio de Hacienda la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, cuyos efectos fueron altamente positivos.
- 2) Del Decreto de 1.954, a la aprobación del Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 9 de mayo de 1.969 . Por Decreto del Ministerio de Hacienda de 9 de abril de 1.954, se aprobó el primer estatuto fiscal de las Cooperativas, a iniciativa en su elaboración de la Junta Consultiva. No creó ni modificó las exenciones reconocidas a las Cooperativas por las disposiciones anteriores, pues se limitó únicamente *«a fijar con claridad cuáles eran las exenciones vigentes, a qué Cooperativas se aplicaban y qué condiciones deberían cumplir esas Cooperativas para poder acceder a los citados beneficios»*; pero introdujo a la vez la novedad de determinar

los beneficios tributarios, no sólo en razón a la capacidad de los socios, sino a las características estructurales de las Cooperativas.

El Estatuto de 1.954 clasificó por primera vez a las Cooperativas en fiscalmente protegidas y no protegidas, estableciendo para cada una de estas clases un régimen tributario diverso: de protección o beneficio para las primeras, y de adaptación o ajuste técnico para las no protegidas.

La estructura de este Estatuto de 1.954 fue sustancialmente idéntica a la del que le sustituyó en 1.969 .

- 3) De 1.969 hasta la reforma tributaria de 1.978. El Estatuto Fiscal aprobado por Decreto 888/1.969, de 9 de mayo, ha sido, en una parte de su contenido, la norma básica por la que se ha venido regulando el régimen tributario de las Cooperativas hasta la vigente Ley 20/1.990 ³⁶⁹; y en otra, hasta la aparición de las nuevas leyes reformadas de los diversos impuestos, las normas legales por las que se han venido rigiendo las distintas figuras impositivas que integran nuestro sistema tributario.

Los redactores del Estatuto, al establecer el régimen tributario de las Cooperativas, se basaron o tomaron en consideración las especiales características que estas sociedades presentaban, de acuerdo con la regulación sustantiva de las mismas. Las entidades Cooperativas continuarán disfrutando de las exenciones fiscales y beneficios de cualquier clase que tuvieran reconocidos o que en el futuro se les concedan.

- 4) Incidencia de la reforma tributaria de 1.978 sobre el Régimen de las Cooperativas. A diferencia de la reforma tributaria de 1.964, la iniciada con la Ley de Medidas Urgentes de Reforma, 50/1.977, de

³⁶⁹ Sobre este tema, Vid., entre otros a AMORÓS RICA, N. «La nueva redacción o ajuste del Estatuto Fiscal de las Cooperativas», *Economía Financiera Española*, número 30, 1.969.

14 de noviembre, y reforma sucesiva de 1.978, no se ha llevado a cabo mediante una ley única, sino a través de una pluralidad de normas para cada uno de los tributos. De esta forma a medida en que han ido entrando en vigor las leyes reguladoras de los diversos impuestos, el Estatuto de 1.969 fue perdiendo paulatinamente vigencia hasta quedar ésta reducida a sus preceptos de carácter más general y subjetivo.

La reforma del sistema obligaba, pues, a la aprobación de una nueva Ley o Estatuto Fiscal general de las entidades Cooperativas, lo cual, tras continuados retrasos, tuvo lugar con la promulgación de la Ley 20/1.990, vigente.

- 5) Situación actual. Tras la evolución expuesta, el régimen tributario vigente de las sociedades Cooperativas se halla contenido en la citada Ley 20/1.990, que entró en vigor el 20 de diciembre de 1.990, para surtir efectos en los ejercicios económicos iniciados a partir de esta fecha.

Con esta Ley se pretende adecuar el anterior régimen tributario de las Cooperativas a las reformas habidas en el sistema con posterioridad al Estatuto de 9 de mayo de 1.969, a la vez que, al nuevo régimen sustantivo de estas sociedades establecido en la Ley General y en las Leyes Autonómicas de Cooperativas, de conformidad con el fundamento, naturaleza y principios que les son sustanciales y todo ello conforme al mandato contenido en el artículo 129.2 de la Constitución.³⁷⁰

Según la Exposición de Motivos de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, las profundas modificaciones experimentadas por el régimen jurídico sustantivo de las Cooperativas, después de la aprobación de la Ley

³⁷⁰ Vid., también a CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R., y DELA HUCHA, F. :«La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.990.

General de Cooperativas, y de diversas Leyes Autonómicas, en virtud de las competencias asumidas en materia de Cooperativas por diversas Comunidades Autónomas, así como por el sistema tributario, a raíz de la reforma fiscal iniciada con la Ley de Medidas Urgentes de 14 de noviembre de 1.977, hacen absolutamente necesaria la promulgación de una nueva legislación sobre el régimen fiscal de las Cooperativas sustitutiva de la que estaba vigente, la cual, integrada por múltiples normas, algunas de cierta antigüedad, adolece, básicamente, de una importante falta de adecuación a la nueva realidad jurídica de las Cooperativas y del sistema tributario, lo que complicaba y dificultaba el cumplimiento de las obligaciones tributarias de este tipo de entidades.

La elaboración de un régimen fiscal especial como el que en esta disposición se contiene, plantea dificultades que no pueden resolverse con una simple relación de beneficios fiscales para unas personas jurídicas determinadas. Es necesario, por el contrario, tener en cuenta las diversas leyes sustantivas que condicionan la realidad subjetiva sobre la que se actúa, la propia pluralidad de ésta, que ofrece numerosas variantes, la necesidad de atender en especial a la modernización y desarrollo de sectores económicos como la agricultura, la ganadería y la pesca y de equiparar el nivel de vida de todos los españoles, así como garantizar el equilibrio entre la especialidad fiscal y el mantenimiento de las condiciones de competencia en el mercado.

El conocimiento y la colaboración en un proyecto de esta naturaleza por parte de las organizaciones profesionales, empresariales y económicas y de los distintos sectores de la Administración afectados, resulta también imprescindible, lo que ha prolongado los trámites de propuesta y elaboración de la norma.

En la Exposición de Motivos de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas se indica que el régimen fiscal especial resultante responde a los siguientes principios:

- 1.º Fomento de las Sociedades Cooperativas en atención a su función social, actividades y características.
- 2.º Coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas.
- 3.º Reconocimiento de los principios esenciales de la Institución Cooperativa.
- 4.º 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.º Carácter supletorio del régimen tributario general propio de las personas jurídicas.

B. TIPOS DE NORMAS EN LA LEY DE RÉGIMEN FISCAL.

De acuerdo con estos principios señalados en la Exposición de Motivos, cabe señalar dos tipos de normas entre las contenidas en la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas:

Existen, de una parte, normas incentivadoras, contenidas en su Título IV, que establecen beneficios tributarios en atención a la función social que realizan las Cooperativas, en cuanto que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuación y formación de los socios a través de las dotaciones efectuadas con esta finalidad.

De otra parte, existen normas técnicas, de ajuste, que adaptan las características y regulación social específica de las Cooperativas a los términos de las normas tributarias. Son las contenidas en el Capítulo cuarto del Título II, «Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades», a las que hay que añadir las contenidas en el Título III, «De los socios y asociados», siendo una de sus características principales la de su aplicación a todas las Cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas correspondiente, que no hayan sido descalificadas y, en su caso, a sus socios y asociados.

A efectos de la aplicación de estas normas de ajuste es indiferente que la cooperativa tenga o no derecho a los beneficios fiscales que establece la Ley.

II. CLASES DE COOPERATIVAS.

El Estatuto Fiscal de 1.969 clasificaba las Cooperativas en protegidas y no protegidas. Las protegidas eran: del Campo, del Mar, de Producción Industrial, de Artesanía, de Consumo, Escolares, de Viviendas, de Crédito Agrícola y Uniones de Cooperativas Nacionales y Territoriales. Además se imponía una serie de requisitos que habían de cumplir para gozar de tal carácter ³⁷¹.

³⁷¹ Artículo 6 del Estatuto Fiscal de las Cooperativas (Decreto 888/1.969, de 9 de mayo). "Tendrán la consideración de protegidas, previo el cumplimiento de los requisitos y condiciones fijadas en este Estatuto, las siguientes:

a) Las Cooperativas del Campo que asocien para los fines propios de estas Entidades, tal como las define la legislación vigente, a agricultores o ganaderos, siempre que no exceda de 125.000 pesetas la riqueza imponible por la Contribución Rústica y Pecuaria de las fincas o explotaciones agrícolas o ganaderas que cultive o explote cada asociado dentro del contorno geográfico a que se extienda estatutariamente la actividad cooperativa del ente social respectivo. A efectos de la aplicación del anterior límite, cuando formen parte de estas Entidades otras Cooperativas o Grupos Sindicales de Colonización o socios de unas u otros, constituidas para la explotación comunitaria de fincas o de explotaciones ganaderas, la riqueza imponible de éstas se imputará a cada uno de los asociados que las integren, en la medida que legalmente les corresponda.

El Ministro de Hacienda podrá modificar la cifra anteriormente señalada, previo informe de la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, cuando las alteraciones de la riqueza imponible en la Contribución Rústica y Pecuaria, derivadas de revisiones de carácter general, produzcan un incremento medio global superior a un 15 por 100 sobre los preexistentes.

Por excepción, se admitir la concurrencia de otros asociados cuya riqueza imponible sea superior a la indicada siempre que el número de éstos no exceda del 5 por 100 del total de los de la Cooperativa, y además que la riqueza imponible correspondiente a los mismos no sume en su conjunto más del 25 por 100 del total correspondiente a las fincas o explotaciones ganaderas de los asociados.

b) Las Cooperativas del Mar integradas por armadores de pesca de bajura o por gentes de mar, considerándose armadores de esta clase los propietarios de embarcaciones de bajura que las exploten solos, en régimen familiar o a la parte con sus tripulantes, y como gente de mar, los que trabajen en aquéllas en las faenas de pesca marítima o fluvial por cuenta ajena.

c) Las Cooperativas de producción industrial, compuestas por trabajadores que actúen por sí mismos con su personal trabajo, de carácter preponderantemente manual, en el proceso productivo a que dediquen su actividad.

Excepcionalmente se admite la concurrencia de socios que desempeñen funciones de naturaleza administrativa o que exija título de grado medio o superior expedido o reconocido oficialmente por el Estado, siempre que el número de éstos no exceda del 10 por 100 del total de los cooperativistas.

d) Las Cooperativas de Artesana, constituidas por pequeños artesanos, teniendo esta consideración los productores independientes, en posesión de la Carta de Artesano que trabajen auxiliados únicamente por familiares que vivan bajo el mismo techo y, a lo más, con cinco asalariados extraños.

e) Las Cooperativas de Consumo, formadas indistintamente por trabajadores, empleados y funcionarios, que tengan por objeto procurar artículos alimenticios y de uso y vestido corrientes para las necesidades de los socios y de sus familiares. También se comprenderán en este apartado las que tengan por finalidad procurar el transporte colectivo desde sus domicilios a los puntos de trabajo del personal trabajador.

La Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas las clasifica en Protegidas, Especialmente Protegidas y No Protegidas.³⁷²

Cooperativas protegidas son aquellas que se constituyen con arreglo a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas, con competencia en estas materias, y no incurran en ninguna de las causas previstas para la pérdida de la calificación previstas en el artículo 13 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.³⁷³

Es el primer nivel de fiscalidad protegida. La protección está íntimamente vinculada al cumplimiento de presupuestos de hecho que el legislador estima como necesarios e ineludibles para su goce³⁷⁴.

f) Las Cooperativas de estudiantes o escolares que tengan por finalidad procurar a sus socios libros, material escolar y artículos de uso y consumo corrientes. También se comprenderán en este apartado las que tengan por finalidad procurar a los estudiantes o escolares el transporte colectivo desde sus domicilios a los centros docentes.

g) Las Cooperativas de Viviendas que tengan por único objeto la construcción de viviendas de carácter económico para uso exclusivo de los cooperativistas y sus familias.

A estos efectos tendrán la consideración de económicas las viviendas de superficie construida inferior a 150 metros, cuyo coste de ejecución material no exceda de la cantidad que resulte de multiplicar el coeficiente 1,4 por el módulo que tenga señalado el Ministerio de la Vivienda, en cada momento, a los fines previstos en la legislación sobre viviendas de protección oficial.

Por uso exclusivo se entender la utilización de la vivienda como domicilio habitual y permanente de los asociados y de su familia.

Estas Cooperativas no perderán la condición de protegidas cuando construyan, asimismo, locales de negocios, servicios complementarios y obras de urbanización dentro de los límites autorizados por la legislación de viviendas de protección oficial (aunque no tengan esta condición las construidas por las Cooperativas), sin perjuicio de que los rendimientos de cualquier clase que pudieran proceder de tales bienes tributen conforme a lo dispuesto en el artículo 11 del presente Estatuto.

h) Las Cooperativas de Crédito Agrícola y las de otra clase de crédito que se constituyan al servicio financiero de las anteriormente mencionadas o de sus Uniones, siempre que unas y otras cumplan las normas que dicte el Ministerio de Hacienda sobre actuación, control e inspección de estas Entidades.

i) Las Uniones de Cooperativas Nacionales o Territoriales, constituidas con carácter obligatorio y por ministerio de la ley para encuadrar el movimiento cooperativo en sus diferentes ramos, y siempre que se limiten al cumplimiento de los fines que les atribuyen las normas legales y reglamentarias.

³⁷² De la misma forma el artículo 2º. De la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

³⁷³ Artículo 6 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

³⁷⁴ Cfr. ROSEMBUJ, Tulio. «Régimen Fiscal de las Cooperativas» Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives. P.P.U. (Promociones y Publicaciones Universitarias), Barcelona, 1.991, página 12.

En la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, serán Cooperativas protegidas cuando se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley Foral 12/1.989 de Cooperativas de Navarra, o de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas, con competencia en esta materia, siempre que no concurra cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 9 de esta Ley Foral ³⁷⁵.

Gozan de cierto número de exenciones o bonificaciones fiscales. Las exenciones tienen carácter permanente y las bonificaciones tienen carácter temporal. Ello en razón a su fundamento, naturaleza y fidelidad a los principios cooperativos. Se recogió por primera vez, en los Estatutos Fiscales de las Cooperativas ³⁷⁶, esta clasificación de las Cooperativas en protegidas, por una parte, y no protegidas, por otra. Lo cierto es que todas las Cooperativas, tanto las protegidas como las no protegidas, gozan de cierta protección fiscal, en mayor o menor grado.

En principio, todas las Cooperativas son protegidas; de una parte, porque para nacer, esto es para constituir las mismas, han de hacerlo cumpliendo los requisitos legales y ateniéndose a los principios cooperativos, siendo garantía de ello y presunción de que así es, la doble calificación o legitimación notarial y registral, con el doble requisito constitutivo para su nacimiento, de la escritura pública de constitución de la cooperativa y la inscripción de ésta en el Registro de Cooperativas; y de otra parte, porque en tanto se pruebe que la cooperativa ha incurrido en alguna de las circunstancias de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, la presunción es, por el mismo principio de legitimación referido, que la cooperativa sigue en su misma condición de cooperativa protegida.

³⁷⁵ Artículo 3º. de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

³⁷⁶ De 9 de abril de 1.954 y luego el de 9 de mayo de 1969.

Son protegidas también, las Cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las circunstancias que son causa de la pérdida de tal condición ³⁷⁷.

Son especialmente protegidas, aquellas Cooperativas a las que la Ley, en razón al objeto social de las mismas y a los sujetos o socios que las constituyen, les da una protección superior y especial.

La protección especial se dispensa solamente a determinadas clases de cooperativas, como "escalón o fase superior" al que puede accederse, para obtener más beneficio fiscal que la cooperativa protegida ³⁷⁸.

En nuestra legislación vigente se consideran especialmente protegidas y podrán disfrutar, con los requisitos señalados en la Ley ³⁷⁹, de los beneficios tributarios que la misma señala ³⁸⁰, las Cooperativas de primer grado de las clases siguientes: Trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumidores y usuarios ³⁸¹.

Pueden plantearse problemas como el hecho de que el artículo 78.2 Ley 2/1.985 de Cooperativas andaluzas considera a las Cooperativas de viviendas como una modalidad de la de consumidores y usuarios. Podría plantearse que ello supusiese su inclusión indirectamente entre las Cooperativas especialmente protegidas de artículo 7 Ley 20/1.990. Entendemos que no. La Ley 20/1.990 atiende a las clases de Cooperativas previstas en la Ley General de Cooperativas para diferenciar aquellas a las que resulta aplicable el régimen de las Cooperativas especialmente protegidas. Las Cooperativas de

³⁷⁷ Artículos 35.1 y 13 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

³⁷⁸ ROSEMBUJ, Tulio. Op. Cit., página 13.

³⁷⁹ Artículos 9, 10, 11 y 12 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Más adelante analizaremos con profundidad.

³⁸⁰ Artículos 33 y 34. Son analizados en páginas siguientes.

³⁸¹ Artículo 7 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas. En el mismo sentido, con la obvia salvedad de las Cooperativas del Mar, el artículo 4º. de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

viviendas, clase independiente en la Ley General de Cooperativas, no se encuentran entre ellas. Por tanto, aquellas Cooperativas Andaluzas de Consumidores y Usuarios, cuyas modalidades no se correspondan con las que la Ley general considera como de consumidores y usuarios, no son especialmente protegidas.

Los criterios que fundamentan el círculo cerrado de la clasificación se relacionan con la promoción del sector primario de la economía; ya sea por la limitada capacidad económica de los trabajadores asociados ; o bien por la aptitud del consumo cooperativo como “instrumento regulador del mercado y de la mejora del nivel adquisitivo de la renta disponible de sus socios”. Y, en general, porque se estima en estas entidades un mayor acercamiento al principio mutualista ³⁸².

Las Cooperativas de segundo y ulterior grado, también pueden gozar de los beneficios de las protegidas ³⁸³ y de las especialmente protegidas ³⁸⁴.

³⁸² Cfr. ROSEMBUJ, Tulio. Op. Cit., página 13.

³⁸³ Artículo 33 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

³⁸⁴ Artículo 35 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas. En cuanto a las Cooperativas Navarras se estará a lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

A. COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS EN LA LEY DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS.

1. *Cooperativas de Trabajo Asociado.*³⁸⁵

Se consideran especialmente protegidas las Cooperativas de Trabajo Asociado que cumplan los siguientes requisitos³⁸⁶:

1. Que asocien a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros.

El Tribunal Supremo³⁸⁷ ha diferenciado lo que se debe de considerar como producción de bienes y el concepto de servicio. El primer concepto está esencialmente dirigido a aquellas Cooperativas que llevan a efecto una actividad industrial y productiva.

Si no puede en modo alguno encuadrarse en las de naturaleza creadora, mediante la transformación de la materia o la conjunción modificativa de diversos elementos que contribuyen a la obtención de un producto final, estaremos ante un servicio.

2. Que el importe medio de sus retribuciones totales efectivamente devengadas, incluidos los anticipos y las cantidades exigibles en concepto de retornos cooperativos no excedan del 200 por 100 de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad, que hubieran debido percibir si su situación respecto a la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena. Creemos que se debe aplicar el Convenio Colectivo vigente, en base a la categoría de

³⁸⁵ Vid., entre otros a PONS ALBENTOSA, L. y MONZÓN CAMPOS, J. L. :«Las cooperativas de trabajo asociado y el futuro Estatuto Fiscal de las cooperativas», Cirioc- España, páginas 85 a 100, 1.987.

³⁸⁶ Artículo 8 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

³⁸⁷ Sentencia de 5 de diciembre de 1.986.

cada trabajador. Este es un requisito no exigido por la Ley General de Cooperativas ³⁸⁸. Lo que se intenta es primar únicamente a las cooperativas formadas por socios trabajadores económicamente débiles.

3. Que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 10 por 100 del total de sus socios. Sin embargo, si el número de socios es inferior a diez, podrá contratarse un trabajador asalariado.

El cálculo de este porcentaje se realizará en función del número de socios y trabajadores asalariados existentes en la cooperativa durante el ejercicio económico, en proporción a su permanencia efectiva en la misma ³⁸⁹.

La cooperativa podrá emplear trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación, sin perder su condición de especialmente protegida siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 20 por 100 ³⁹⁰ del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios.

Para el cómputo de estos porcentajes no se tomarán en consideración:

³⁸⁸ Cfr. en este sentido MARTÍN FERNÁNDEZ, Francisco Javier. «Las Cooperativas y su régimen tributario». La Ley. 1.994, página 84.

³⁸⁹ Contestación de la Dirección General de Tributos de 5 de marzo de 1.991.

³⁹⁰ El 25 por 100 en la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras (artículo 7.º 3.).

- a) Los trabajadores con contrato de trabajo en prácticas, para la formación en el trabajo³⁹¹ o bajo cualquier otra fórmula establecida para la inserción laboral de jóvenes.
 - b) Los socios en situación de suspensión o excedencia y los trabajadores que los sustituyan.
 - c) Aquellos trabajadores asalariados que una cooperativa deba contratar por tiempo indefinido en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley 8/1.980, de 10 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores, en los casos expresamente autorizados³⁹².
 - d) Los socios en situación de prueba.
4. A efectos fiscales, se asimilará a las Cooperativas de Trabajo Asociado cualquier otra que, conforme a sus estatutos, adopte la forma de trabajo asociado, resultándole de aplicación las disposiciones correspondientes a esta clase de Cooperativas. Existe una Resolución de la Dirección General de Tributos planteada por una cooperativa de enseñanza de conductores, que asocia a profesores y a personal no docente y de servicios. Dedicar su actividad a personas que no pertenecen a la entidad, y pregunta si esto es causa de pérdida de los beneficios fiscales³⁹³. La Dirección General entiende que no. A estas cooperativas de enseñanza le son de aplicación las normas reguladoras de las Cooperativas de trabajo asociado, que a su vez se definen como aquellas que asocian a personas naturales para desarrollar la actividad cooperativizada de prestación de su trabajo y tienen por finalidad proporcionar a los socios puestos de trabajo para producir en común bienes y servicios para terceros. Por tanto, en estos casos las operaciones cooperativizadas hay que entenderlas

³⁹¹De aprendizaje, seña la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras (artículo 7.º 3.).

³⁹²Se refiere el precepto a la obligación del nuevo empresario, que queda subrogado automáticamente en los derechos y obligaciones laborales del anterior en los supuestos de sucesión de empresa.

³⁹³De 15 de febrero de 1.993, que se basa en los artículos 145 y 118 de la Ley General de Cooperativas y el artículo 13.10 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

referidas a la prestación del trabajo de los socios y no a la producción de servicios a terceros.

Esta clase de cooperativa puede optar, reflejándose en los Estatutos, por que los socios trabajadores estén en la Seguridad Social como trabajadores autónomos. En las cotizaciones a este régimen la obligación de cotizar corresponde a los socios. El pago por parte de la cooperativa da lugar a una retribución de trabajo en especie, con la obligación para la cooperativa de efectuar ingreso a cuenta. Las cuotas podrán deducirse por los socios como gastos para determinar los rendimientos de trabajo, y para la cooperativa serán deducibles en cuanto contraprestación de los servicios personales para la actividad desarrollada por la misma.

Los socios de las Cooperativas tienen derecho a percibir periódicamente, en plazo no superior a un mes, anticipos laborales en cuantía similar a las retribuciones normales de la zona y sector de actividad para los distintos puestos de trabajo o categorías profesionales. Se considerará rendimiento del trabajo personal del socio el importe de los anticipos laborales que no superen esa cuantía. Los rendimientos que excedan serán considerados rendimientos de capital mobiliario. La cooperativa vendrá obligada a efectuar sobre ellos las retenciones correspondientes.

Otra Sentencia³⁹⁴ determina que a diferencia de lo establecido en el Estatuto Fiscal de 1.969, no se exige que el trabajo prestado sea de carácter “predominantemente manual”, por lo que no hay limitación entre socios que desempeñen tareas administrativas o para los que se requiera algún tipo de titulación superior.

³⁹⁴ De 26 de septiembre de 1.986 de la Audiencia Territorial de Zaragoza.

2. Cooperativas Agrarias.³⁹⁵

Se considerarán especialmente protegidas las Cooperativas Agrarias que cumplan los siguientes requisitos³⁹⁶:

1. Que asocien a personas físicas titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas, situadas dentro del ámbito geográfico al que se extienda estatutariamente la actividad de la cooperativa.

También podrán ser socios otras Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra protegidas, Sociedades Agrarias de Transformación³⁹⁷, Entes públicos, Sociedades en cuyo capital social participen mayoritariamente Entes públicos y comunidades de bienes y derechos que reúnan las condiciones del párrafo anterior, integradas, exclusivamente, por personas físicas. Este último párrafo no es exigido por la Ley General de Cooperativas, ya que permite que sea socio cualquier persona física o jurídica. La Dirección General de Tributos³⁹⁸ ha considerado que no se cumplen los requisitos para considerar la cooperativa especialmente protegida, cuando asocien sociedades anónimas o de responsabilidad limitada que no cumplan los requisitos anteriormente indicados.

³⁹⁵ Vid. entre otros a DUSSUMIER, J. P. : «Les Cooperatives agricoles et l'impôt sur les sociétés», *Révue de Droit Rural*, número 71, París, páginas 363 a 374, 1.978. RODRIGEZ MORENO, R. : «La fiscalidad agraria en los países de la CEE. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación». *Lecturas de Fiscalidad Agraria*, páginas 11 a 52, 1.985.

³⁹⁶ Artículo 9 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y artículo 5.º de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

³⁹⁷ De las contempladas en el número 3 de la Disposición Adicional Primera de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, o en el caso de Navarra en la Disposición Adicional segunda de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

³⁹⁸ Contestación de 27 de mayo de 1.991.

2. Que en la realización de sus actividades agrarias ³⁹⁹ respeten los siguientes límites:

- a) Que las materias, productos o servicios, adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento, por la Cooperativa, con destino exclusivo para sus propias explotaciones o para las explotaciones de sus socios, no sean cedidos a terceros no socios, salvo que se trate de los remanentes ordinarios de la actividad cooperativa (que no se definen en la Ley) o cuando la cesión sea consecuencia de circunstancias no imputables a la cooperativa. ⁴⁰⁰
- b) Que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan o comercialicen productos procedentes de otras explotaciones, similares a los de las explotaciones de la cooperativa o de sus socios, en cuantía superior, por cada ejercicio económico, al 5 por 100 del precio de mercado obtenido por los productos propios, o al 40 por 100 del mismo precio, si así lo prevén sus estatutos.

Dicho porcentaje se determinará independientemente para cada uno de los procesos señalados en el presente apartado, en los que la cooperativa utilice productos agrarios de terceros.

3. Que las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de cada socio situados en el ámbito geográfico a que se refiere el apartado uno, no excedan de 6.500.000 de pesetas. ⁴⁰¹

³⁹⁹ La Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, en su artículo 5.º señala con más precisión "actividades agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas".

⁴⁰⁰ La Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras (artículo 5.º 2.a señala: "No obstante podrán ser cedidos a terceros no socios siempre que su cuantía, durante cada ejercicio económico, no supere el 5 por 100 del importe de los productos elaborados etc. por la Cooperativa. Este porcentaje podrá alcanzar hasta el 40 por 100 del mismo importe, si así lo prevén sus Estatutos".

⁴⁰¹ El artículo 5.º 3. de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, señala: "Que los valores catastrales de la Contribución Territorial Rústica o Pecuaria o del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspon-

Tratándose de Cooperativas dedicadas a la comercialización y transformación de productos ganaderos, en las que se integren socios titulares de explotaciones de ganadería independiente ⁴⁰², que el volumen de las ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico, dentro o fuera de la cooperativa, por cada uno de estos socios, exceptuados los Entes públicos y las Sociedades en cuyo capital social participen éstos mayoritariamente, no supere el límite cuantitativo establecido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación del Régimen de Estimación Objetiva Singular. Al desaparecer la Estimación Objetiva Singular, con la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 18/1.991), entendemos que este requisito, que además no aparecía en la Ley General de Cooperativas, ha de considerarse derogado. MARTÍN FERNÁNDEZ ⁴⁰³ entiende que debe aplicarse el límite previsto en la legislación ya derogada, esto es de 50.000.000 de pesetas, con Impuesto sobre el Valor Añadido excluido. La propia Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, en este mismo sentido habla del límite de los 50.000.000 de pesetas ⁴⁰⁴.

A efectos de la aplicación de estos límites, cuando figuren como socios otras Cooperativas o Sociedades o comunidades de bienes, las bases imponibles o el volumen de ventas de éstas se imputarán a cada uno de sus socios en la proporción que estatutariamente les corresponda.

diente a los bienes de naturaleza rústica de cada socio situados en el ámbito geográfico a que se refiere el apartado 1, no excedan de 10.000.000 de pesetas".

⁴⁰² El concepto de ganadería independiente está definido en el artículo 79. 2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Ley 39/1.988), según la nueva redacción del artículo 1 de la Ley 6/1.991, de 11 de marzo, por el que se modifica parcialmente el Impuesto sobre Actividades Económicas.

⁴⁰³ MARTÍN FERNÁNDEZ, Francisco Javier. «Las Cooperativas y su régimen tributario». Op. Cit., página 90.

⁴⁰⁴ Artículo 5.º 3..

Por excepción se admitirá la concurrencia de socios cuyas bases imponibles o volumen de ventas sean superiores a los indicados, siempre que dichas magnitudes no excedan en su conjunto del 30 por 100 de las que correspondan al resto de los socios.

3. Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.

Serán también especialmente protegidas las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra que cumplan los siguientes requisitos ⁴⁰⁵:

1. Que sus socios sean personas físicas titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que cedan dichos derechos a la cooperativa independientemente de que presten o no su trabajo en la misma. También podrán ser socios otras personas físicas que, sin ceder a la cooperativa derechos de disfrute sobre bienes, presten su trabajo en la misma para la explotación en común de los bienes cedidos por los socios y de los demás que posea la cooperativa por cualquier título.

En calidad de cedentes de derechos de uso y aprovechamiento podrán, también, asociarse a la cooperativa, los Entes públicos, las Sociedades en cuyo capital social participen mayoritariamente los Entes públicos, las comunidades de bienes y derechos, integradas por personas físicas, los aprovechamientos agrícolas y forestales, los

⁴⁰⁵ Artículo 10 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

montes en mano común y demás instituciones de naturaleza análoga, regidas por el Derecho Civil o por el Derecho Foral ⁴⁰⁶.

A diferencia de las agrarias, quedan excluidas de esta modalidad, las Sociedades Agrarias de Transformación.

2. Que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 20 por 100 del total de socios trabajadores. Sin embargo, si el número de socios es inferior a cinco, podrá contratarse un trabajador asalariado.

La Cooperativa podrá emplear trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación, sin perder su condición de especialmente protegida, siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 40 por 100 del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios trabajadores ⁴⁰⁷.

3. Que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan, comercialicen productos de explotaciones ajenas en cuantía superior, en cada ejercicio económico, al 5 por 100 del precio de mercado ⁴⁰⁸ obtenido por los productos que procedan de la actividad de la cooperativa.

⁴⁰⁶ El artículo 6.º 1. de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, es idéntico excepto la frase final que señala "....., regidas por el Derecho Civil Foral o Común".

⁴⁰⁷ El cómputo de estos porcentajes se realizará en la forma dispuesta en el apartado 3 del artículo 8 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁴⁰⁸ La Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras (artículo 6.º 3.), no habla de precio de mercado sino del "importe obtenido por los productos que procedan de la actividad de la Cooperativa". Hay pues, una notable diferencia en este punto.

Dicho porcentaje se determinará independientemente para cada uno de los procesos señalados en el presente apartado en los que la cooperativa utilice productos agrarios de terceros.

4. Que el total importe de las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de la cooperativa, dividido por el número de sus socios, tanto trabajadores como cedentes de derechos de explotación, no exceda de 6.500.000 pesetas. Requisito no previsto en la Ley General de Cooperativas.⁴⁰⁹
5. Que ningún socio ceda a la cooperativa tierras u otros bienes inmuebles que excedan del tercio del valor total de los integrados en la explotación, salvo que se trate de Entes públicos o Sociedades en cuyo capital los Entes públicos participen mayoritariamente. Requisito no previsto en la Ley General de Cooperativas.

4. Cooperativas del Mar.

Se considerarán especialmente protegidas las Cooperativas del Mar que cumplan los siguientes requisitos⁴¹⁰:

1. Que asocien a personas físicas que sean pescadores, armadores de embarcaciones, titulares de viveros de algas o de cetáceas, mariscadores, concesionarios de explotaciones de pesca y, en

⁴⁰⁹ La Ley Navarra (Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras), en su artículo 6.º 4. Presenta dos modificaciones con respecto a este punto: 1.- El importe ha de ser de los valores catastrales de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria o del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y 2.- La cantidad no debe de exceder de los 10.000.000 de pesetas.

⁴¹⁰ Artículo 11 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

general, a personas físicas titulares de explotaciones dedicadas a actividades pesqueras.

También podrán ser socios otras Cooperativa del Mar protegidas, las comunidades de bienes y derechos integradas por personas físicas dedicadas a actividades pesqueras, las Cofradías de pescadores, los Entes públicos y las Sociedades en cuyo capital social participen mayoritariamente Entes públicos. La Ley General de Cooperativas permite que pueda ser socio cualquier persona física.

2. Que el volumen de las ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico, dentro o fuera de la cooperativa, por cada uno de los socios, exceptuadas las Cofradías de pescadores, los Entes públicos, y las Sociedades en cuyo capital participen mayoritariamente Entes públicos, no supere el límite cuantitativo establecido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación del Régimen de Estimación Objetiva Singular. A efectos de la aplicación de este límite, cuando figuren como socios otras Cooperativas del Mar protegidas o comunidades de bienes, el volumen de operaciones se imputará a cada uno de los socios en la proporción que estatutariamente les corresponda.

Por excepción, se admitirá la concurrencia de socios cuyo volumen de ventas o entregas supere el límite anteriormente señalado, siempre que el total de todas las realizadas por ellos no exceda del 30 por 100 de las que correspondan al resto de los socios. Como hemos comentado anteriormente, tras la aprobación de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 18/1.991), entendemos que este requisito ha quedado eliminado.

3. Que en la realización de sus actividades pesqueras respeten los siguientes límites:

- a) Que las materias, productos o servicios, adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento, por la cooperativa, con destino exclusivo para sus propias explotaciones o para las explotaciones de sus socios, no sean cedidos a terceros no socios, salvo que se trate de los remanentes ordinarios de la actividad cooperativa o cuando la cesión sea consecuencia de circunstancias no imputables a la cooperativa.
- b) Que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan o comercialicen productos procedentes de otras explotaciones, similares a los de las explotaciones de la cooperativa o de sus socios, en cuantía superior, por cada ejercicio económico, al 5 por 100 del precio de mercado obtenido por los productos propios, o al 40 por 100 del mismo precio, si así lo prevén sus estatutos.

Dicho porcentaje se determinará independientemente para cada uno de los procesos señalados en el presente apartado, en los que la cooperativa utilice productos de terceros.

5. Cooperativas de Consumidores y Usuarios.

Se considerarán especialmente protegidas, las Cooperativas de Consumidores y Usuarios que cumplan los siguientes requisitos ⁴¹¹:

1. Que asocien a personas físicas con el objeto de procurarles, en las mejores condiciones de calidad, información y precio, bienes cuya

⁴¹¹ Artículo 12 Ley de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

entrega no esté gravada en el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo incrementado. Al haber desaparecido, por la Ley 37/1.992,⁴¹² el tipo incrementado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, entendemos que este requisito es inaplicable. En este mismo sentido hay que abundar que la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, posterior e esa desaparición, no contiene ninguna referencia limitativa⁴¹³.

La Ley no señala nada con respecto a los servicios por lo que deja, como señala JULIÁ IGUAL y SERVER IZQUIERDO⁴¹⁴, fuera de la especial protección a las Cooperativas que presten servicios a socios, incluso las de suministros básicos como el agua, el gas y la electricidad y servicios sociales como la hospitalización, que están previstos en la Ley General de Cooperativas⁴¹⁵.

2. Que la media de las retribuciones totales de los socios de trabajo, incluidos, en su caso, los retornos cooperativos a que tuvieran derecho, no supere el límite establecido en la Ley de Régimen Fiscal para las Cooperativas de Trabajo Asociado⁴¹⁶. Requisito no previsto en la Ley General de Cooperativas.
3. Que las ventas efectuadas a personas no asociadas, dentro del ámbito de las mismas, no excedan del 10 por 100 del total de las realizadas por la cooperativa en cada ejercicio económico o del 50 por 100, si así lo prevén sus estatutos. En la Ley General de Cooperativas se permiten las ventas a terceros siempre que los estatutos lo autoricen.

⁴¹² A partir de 1 de enero de 1.993.

⁴¹³ Artículo 8.º 1.

⁴¹⁴ JULIÁ IGUAL, J. F. y SERVER IZQUIERDO, R. J.: «Manual de Fiscalidad de Cooperativas». Editorial Pirámide, 1.991, página 88.

⁴¹⁵ Artículo 127. 1.

⁴¹⁶ Artículo 8.2 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas. La Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, señala como límite, el establecido para las Cooperativas de Trabajo Asociado (artículo 7.º 2).

4. No serán de aplicación las limitaciones del apartado anterior ⁴¹⁷, a aquellas Cooperativas que tengan un mínimo de 30 socios de trabajo y, al menos, 50 socios de consumo por cada socio de trabajo ⁴¹⁸.

Una Resolución de la Dirección General de Tributos ⁴¹⁹ a la pregunta de si pueden ser consideradas las cooperativas de viviendas sin ánimo de lucro como cooperativas de consumidores y usuarios y por tanto tener la consideración de especialmente protegidas, responde que no. La legislación de cooperativas enumera trece clases de cooperativas, entre las que figuran las cooperativas de consumidores y usuarios y las cooperativas de viviendas. Son, por tanto, clases diferentes de cooperativas, con objeto distinto. Las cooperativas de viviendas no son, pues, cooperativas especialmente protegidas.

B. COOPERATIVAS NO PROTEGIDAS EN LA LEY DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS. ⁴²⁰

Cooperativas no protegidas son las que han incurrido en alguna de las causas que motivan la pérdida de la calificación. Ha desaparecido en ellas la causa que legitima su protección. Son, bien las que no se hayan constituido "*con arreglo a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas y de la Ley de Cooperativas de las Comunidades Autónomas*" o bien las que

⁴¹⁷Ni las establecidas en los artículos 13.10 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas o el artículo 9.º apartado 10 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, según proceda.

⁴¹⁸Cumpliendo respecto de éstos con lo establecido en los artículos 8.3 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas o 7, apartado 3 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, según proceda.

⁴¹⁹De 16 de septiembre de 1.992. Se basa en los artículos 127 a 132 de la Ley General de Cooperativas, y 7 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁴²⁰Sobre este tipo de cooperativas Vid., entre otros a POVEDA BLANCO, F. «Cooperativas: pérdida de los beneficios fiscales por incumplimiento de los requisitos para su disfrute». Crónica Tributaria, nº. 45. 1.983, páginas 321 a 328.

luego pierden la condición de fiscalmente protegidas, las cuales, aun siendo formalmente Cooperativas, como efecto inmediato, *“tributarán siempre al tipo general del Impuesto de Sociedades por la totalidad de sus resultados”*⁴²¹.

El supuesto de Cooperativa no protegida está en la realidad sociológica, es una situación de hecho, aunque siga gozando de los beneficios fiscales, también de hecho, pues no produce automáticamente, ni la intervención de la Cooperativa, ni su descalificación, ni su extinción.⁴²²

La no protección es el ámbito de la cooperativa regularmente constituida e inscrita que pierde la protección oficial, incurriendo en las causas que la pueden provocar o que, simplemente, no accede u opta por no hacerlo, a la posición de protección fiscal, por economía de opción o mero cálculo de conveniencia económica⁴²³.

El precepto que vamos a analizar, no menciona como causa de pérdida de la condición de protegida, el hecho de incumplir los deberes contables, como hacía el Estatuto Fiscal de 1.969, aunque la entidad en cualquier caso, deberá llevar una contabilidad que refleje su verdadera situación patrimonial⁴²⁴.

⁴²¹ Artículo 6 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁴²² Artículos 152, 154 y 103 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁴²³ Cfr. ROSEMBUJ, Tulio. «Régimen Fiscal de las Cooperativas» Op. Cit., página 11.

⁴²⁴ Cfr. LUIS ESTEBAN, José Manuel de. : «El nuevo Régimen Fiscal de las Cooperativas» REVESCO n°.59, Madrid 1.991, página 43.

Las causas de pérdida de la calificación son ⁴²⁵:

1. No efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones Cooperativas⁴²⁶.
2. Repartir entre los socios los Fondos de Reserva que tengan carácter de irrepartibles durante la vida de la Sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación.
3. Aplicar cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas de las previstas por la Ley.
4. Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.
5. Retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un Fondo Especial constituido por acuerdo de la Asamblea general.
6. Cuando los retornos sociales fueran acreditados a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o fuesen distribuidos a terceros no socios.
7. No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea General.

⁴²⁵ Artículo 13 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Los artículos 7, 8 y 9 del Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 1969 regulaban los supuestos en los que se perdían los beneficios fiscales.

⁴²⁶ En las disposiciones legales, señala el artículo 9.º 1. de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras., en una expresión más amplia.

8. Cuando las aportaciones al capital social de los socios o asociados excedan los límites legales autorizados.
9. Participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10 por 100 ⁴²⁷, en el capital social de Entidades no Cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40 por 100 cuando se trate de Entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa ⁴²⁸.

El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50 por 100 de los recursos propios de la cooperativa.

El Ministerio de Economía y Hacienda ⁴²⁹ podrá autorizar participaciones superiores, ⁴³⁰ sin pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas Entidades. En este mismo sentido, existe una Resolución de la Dirección General de Tributos ⁴³¹, donde la entidad consultante, que es una Caja Rural, desea ofrecer a sus socios, personas físicas y a sus Cooperativas del Campo asociadas, un servicio de contratación de viajes en óptimas condiciones económicas, como complemento fundamental de los

⁴²⁷El 25 por 100 indica el artículo 9.º 9. de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

⁴²⁸El artículo 9.º 9 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras señala a este respecto: "No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 50 por 100 cuando se trate de Entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa, salvo en el supuesto de que la titularidad de dicha participación la ostente una cooperativa de segundo grado, en cuyo caso podrá alcanzar hasta el 100 por 100".

⁴²⁹Departamento de Economía y Hacienda en Navarra.

⁴³⁰En Navarra se exige la previa solicitud (artículo 9.º 9 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras). También se indica que transcurridos dos meses desde la presentación de la solicitud sin que se haya notificado la resolución expresamente a la cooperativa, se entenderá otorgada la autorización.

servicios financieros que viene prestando. Para ello, proyecta participar como socio en una futura sociedad, que se dedicará a la actividad de agencia de viajes. La participación de la entidad consultante en la sociedad anónima alcanzará el 40 por 100 del capital social, pretendiendo no perder su condición de Cooperativa protegida. Entiende la Dirección General de Tributos, que se dan los requisitos de preparación, complementariedad o subordinación entre la actividad de la Caja Rural, eminentemente financiera, y la actividad mediadora de agencia de viajes a que se dedicará la futura sociedad.

Asimismo la Dirección General de Tributos entiende en otra resolución ⁴³², que no cabe autorización para participaciones superiores al 10 por 100 cuando las sociedades participadas no realicen actividad alguna.

Las Cooperativas que, en la fecha de entrada en vigor de la Ley de Régimen Fiscal, superan los porcentajes establecidos, dispondrán de un plazo de tres meses para poner dicha circunstancia en conocimiento del Ministerio de Economía y Hacienda, razonando los motivos que hacen necesario el mantenimiento de dicha participación. Transcurridos dos meses desde la presentación de la comunicación sin que se haya notificado a la cooperativa una resolución expresa denegatoria, se entenderá concedida la autorización vista anteriormente según señala la Disposición Transitoria tercera de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Como señala JULIÁ IGUAL ⁴³³, esta disposición parece no contemplar el hecho de que para poder participar en otras entidades, que son de sumo interés para la actividad que realiza la cooperativa,

⁴³¹De 16 de julio de 1.991.

⁴³²Resolución de 4 de Julio de 1.991.

con un mínimo de eficacia, puede ser a veces, necesario, si no obligado, una participación superior en éstas que, por otro lado, no viene limitado en la legislación cooperativa.

Creemos que se podría haber fijado este límite en un porcentaje cercano al 50 por 100, a partir del cual no estaría justificada la protección fiscal, puesto que la existencia de un régimen fiscal especial se fundamenta, entre otras razones, en el principio de fomento y promoción cooperativa que recoge la propia Constitución, y desde el momento en que es la cooperativa la que cuenta con el control por su mayor participación en el capital, debería optar siempre que exista dicha posibilidad por la fórmula cooperativa, quebrando en caso contrario dicho principio, por lo que resultaría paradójico el sostenimiento en tal caso de la protección fiscal como cooperativa.

10. La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las Leyes, así como el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización.⁴³⁴

Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por 100 del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

A los efectos de la aplicación del límite establecido en el párrafo anterior se asimilan a las operaciones con socios los ingresos obtenidos por las Secciones de Crédito de las Cooperativas,

⁴³³Vid. a JULIÁ IGUAL, J. y SERVER IZQUIERDO, R. J.: «Manual de Fiscalidad de Cooperativas». Editorial Pirámide, 1.991, página 82.

⁴³⁴El artículo 9.º 10 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, en consonancia con su propia legislación sustantiva, no indica como causa de exclusión el destino al Fondo de Reserva Obligatorio, sino que se remite al destino previsto en la Ley.

procedentes de Cooperativas de Crédito, inversiones en fondos públicos y en valores emitidos por Empresas públicas.

11. El empleo de trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales por aquellas Cooperativas respecto de las cuales exista tal limitación.
12. La existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en un plazo de seis meses.
13. La reducción del capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de seis meses.
14. La paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa justificada.
15. La conclusión de la cooperativa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.
16. La falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales ⁴³⁵. La Disposición Adicional Primera, 2, de la Ley 19/1.988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, dispone el sometimiento a auditoría de aquellas Cooperativas que reglamentariamente fije el Gobierno mediante Real Decreto. El Real Decreto 1636/1.990, que desarrolla la Ley, en su Disposición Adicional Sexta, somete, con carácter obligatorio, a auditoría las cuentas anuales de las Cooperativas en las que durante dos años consecutivos en la fecha de cierre del ejercicio, concurren, al menos, dos de las siguientes circunstancias ⁴³⁶ :
 - a. Que el activo supere los 230 millones de pesetas.

⁴³⁵En Navarra, el artículo 9.º 16 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, señala que "la auditoría a la que se refiere el artículo 76.4 c) de la Ley Foral de Cooperativas tendrá, a estos efectos, la consideración de auditoría externa".

⁴³⁶Artículo 181. 1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

b. Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea superior a los 480 millones de pesetas.

c. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio supere los 50.

En todo caso, es preceptiva la auditoría del balance, cuenta de resultados y resto de cuentas anuales, en las Cooperativas de Crédito⁴³⁷.

Los Delegados de Hacienda⁴³⁸, mediante acuerdo escrito y motivado, podrán autorizar que no se apliquen los límites previstos en los artículos anteriores, para la realización de operaciones con terceros no socios y contratación de personal asalariado, cuando, como consecuencia de circunstancias excepcionales no imputables a la propia cooperativa, ésta necesite ampliar dichas actividades por plazo y cuantía determinados.

Transcurrido un mes⁴³⁹ desde la presentación de la solicitud sin que se haya notificado la resolución expresamente a la cooperativa, se entenderá otorgada la autorización.⁴⁴⁰

Los efectos de la concurrencia de alguna de las circunstancias que acabamos de exponer, tipificadas por la Ley Fiscal como causas de pérdida de la condición de Cooperativas fiscalmente protegida, son:

1º. La aplicación a la cooperativa del régimen tributario general⁴⁴¹.

⁴³⁷ Artículo 11 de la Ley 13/1.989.

⁴³⁸ En la actualidad hay que entender Delegados de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. En Navarra es el Departamento de Economía y Hacienda.

⁴³⁹ Dos meses, según el artículo 10 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

⁴⁴⁰ Artículo 14 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁴⁴¹ Teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6 de la Ley de Régimen Fiscal.

- 2°. Privación de los beneficios tributarios disfrutados en el ejercicio económico en que se produzca la circunstancia y causa de la pérdida de la protección fiscal.
- 3°. En todo caso se deberá aplicar todo lo previsto en la Ley General Tributaria sobre infracciones y sanciones tributarias e intereses de demora y en particular de lo dispuesto en la misma sobre sanciones que no consistan en multa.

Corresponde a la Inspección de los Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda comprobar que concurren en las Cooperativas las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos en esta ley y practicar, en su caso, la regularización que resulte procedente de la situación tributaria de la cooperativa. El resultado de las actuaciones de la Inspección de los Tributos se ha de comunicar a las Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas interesadas en cuanto pueda tener trascendencia respecto de los tributos cuya gestión les corresponda ⁴⁴².

La consideración de cooperativas protegidas, a los efectos de su régimen fiscal, se tendrá en tanto se cumplan los requisitos y condiciones establecidas en la ley y ya vistas, entendiéndose que si se produce la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, esta podrá recuperarse si se vuelven a cumplir dichos requisitos y condiciones ⁴⁴³.

⁴⁴² Artículo 38 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁴⁴³ Vid. el artículo 13 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y la Resolución de la Dirección General de Tributos de 22 de septiembre de 1.994.

C. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. ⁴⁴⁴

Serán consideradas como Cooperativas protegidas, a los efectos de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas ⁴⁴⁵, aquellas Entidades que, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley de Cooperativas de Crédito ⁴⁴⁶, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas, que tengan reconocida competencia en esta materia en sus respectivos Estatutos de Autonomía, según el ámbito territorial de actuación de la cooperativa con sus socios, siempre que tengan su domicilio en territorio nacional y hayan sido inscritas en los Registros del Banco de España, Mercantil y en el correspondiente de Cooperativas.

No serán consideradas como tales, aun cuando utilicen esta denominación y no hubieran sido previamente descalificadas, aquellas Cooperativas de Crédito que hayan sido sancionadas por la comisión de infracciones, calificadas de graves o muy graves en la Ley de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito ⁴⁴⁷. Como señala ALGUACIL MARÍ ⁴⁴⁸, no se trata de salvaguardar ningún principio cooperativo, sino su buen funcionamiento, en tanto que integrantes del sistema financiero.

Tampoco se considerarán Cooperativas de Crédito, si incurren en alguna de las circunstancias previstas en el artículo 13 de la Ley 20/1.990, con excepción

⁴⁴⁴ Sobre estas cooperativas, Vid. CAPARROS NAVARRO, A. : «Más sobre álgebra fiscal : Las cooperativas de crédito y el Impuesto sobre Sociedades», Revista Estudios Financieros, n.º 133, abril de 1.994. PAZ CANALEJO, N. «Capacidad y tipología de la figura del socio en las Cajas Rurales Andaluzas según la Ley Autonómica 2/1.985», Crédito Cooperativo, número 8, 1.985.

⁴⁴⁵ Artículo 39. En muy similares términos los artículos 36, 37 y 38 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

⁴⁴⁶ Ley 13/1.989, de 26 de mayo.

⁴⁴⁷ Ley 26/1.988, de 29 de julio.

⁴⁴⁸ Cfr. ALGUACIL MARÍ, P. «La tributación de las Cooperativas de Crédito por el Impuesto sobre Sociedades». Revista Impuestos, n.º 21. 1.990, página 43.

de las contempladas en sus apartados 6, 10 y 13, que, a efectos de su aplicación a las Cooperativas de Crédito, quedan sustituidas por las siguientes:

- a) Cuando los retornos fueran acreditados a los socios en proporción distinta a las operaciones realizadas con la cooperativa o fuesen distribuidos a terceros no socios. Si existieran socios de trabajo no se perderá la condición de protegida cuando los retornos que se les acrediten sean proporcionales a los anticipos laborales percibidos durante el ejercicio económico.
- b) La realización de operaciones activas con terceros no socios en cuantía superior en el ejercicio económico al 50 por 100 de los recursos totales de la cooperativa.

No se computarán en el referido porcentaje las operaciones realizadas por las Cooperativas de Crédito con los socios de las Cooperativas asociadas, las de colocación de los excesos de tesorería en el mercado interbancario ⁴⁴⁹, ni la adquisición de valores y activos financieros de renta fija para la cobertura de los coeficientes legales o para la colocación de los excesos de tesorería.

En una Sentencia de la Audiencia Nacional ⁴⁵⁰ se estudia si los rendimientos obtenidos por las Cajas Rurales mediante la colocación de activos monetarios en otras Instituciones de Crédito o Ahorro gozan o no de las exenciones y bonificaciones correspondientes a las Cooperativas. La solución de tal controversia resulta de Sentencias del Tribunal Supremo como las de 24 de abril y 3 y 23 de mayo de

⁴⁴⁹Vid. Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de abril, 3 y 23 de mayo de 1.989, 21 de mayo de 1.990, 21 de marzo de 1.991 y de 17 de diciembre de 1.992. Del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de mayo y 18 de junio de 1.991.

⁴⁵⁰De 1 de junio de 1.993.

1.989, 21 de mayo de 1.990, 5 de diciembre de 1.991, y 17 de diciembre de 1.992, para las que el beneficio fiscal cuestionado se refiere a los rendimientos obtenidos por las Cooperativas de Crédito como consecuencia de operaciones pasivas realizadas en concretas Instituciones financieras, lo que impone resolver si las ganancias que la Cooperativa obtiene de la colocación de sus recursos sobrantes en otras Entidades, deben o no ser íntegramente gravados por el Impuesto sobre Sociedades.

Para dichas sentencias la exención o, en su caso, la bonificación del Impuesto sobre Sociedades que se discute, procede del Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 9 de mayo de 1.969 (artículo 11.III), recogida por la Orden de 14 de febrero de 1.980 que adaptó la tributación de estas Instituciones a las nuevas normas de la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, aunque en todo caso el beneficio fiscal ha de entenderse implícitamente condicionado a que el acto gravable incida o no en la esfera de lo que constituyen actividades propias de la Cooperativa y, más concretamente, si de ellas se deriva o no beneficio para el cumplimiento del fin social de la Institución.

Con respecto al primer aspecto las sentencias de referencia explican que, ciertamente, la amplitud del artículo 101 del Reglamento de 16 de noviembre de 1.978, para la aplicación de la Ley de Cooperativas de 19 de diciembre de 1.974, permite dar cabida dentro de los fines sociales a la colocación de sobrantes en Instituciones financieras para la obtención de un lucro, ya que aquél admite cualquier otra operación que sirva para el mejor cumplimiento de los fines que la Cooperativa deba cumplir respecto a sus socios, y, en tal sentido, no cabe la menor duda de que -salvo que se hubiera demostrado lo

contrario - la obtención de unas ganancias o beneficios por la Cooperativa de la racional colocación de sus remanentes financieros en otras Instituciones, redundando en la posibilidad de un mejor, o, más barato, servicio de la Cooperativa a sus socios, que es la actividad jurídicamente protegida y tributariamente desgravada por las leyes, de lo que deducen tales sentencias que en la medida que las Cooperativas de crédito sirven para conceder a sus socios anticipos, préstamos, créditos y descuentos en condiciones más beneficiosas que las ordinarias del mercado financiero, será preciso dotarlas de los medios necesarios para que puedan lograr aquel fin y, entre ellos, que puedan realizar la obtención de unos beneficios patrimoniales con los que contribuir a la mejora de sus servicios a los socios cooperativistas.

- c) La reducción del capital social a una cantidad inferior al mínimo obligatorio que el Gobierno determine sin que se restablezca en el plazo reglamentario o la realización por la cooperativa de operaciones o servicios fuera de su ámbito estatutario sin haber realizado previamente la necesaria ampliación de capital y la preceptiva reforma del Estatuto.

La base imponible correspondiente a los resultados cooperativos se gravará al tipo del 26 por 100 ⁴⁵¹.

La base imponible correspondiente a los resultados extracooperativos, que deberán ser contabilizados separadamente, se gravará al tipo general del impuesto. A estos efectos son resultados cooperativos, además de los señalados con carácter general, los procedentes de las operaciones realizadas

⁴⁵¹Este tipo impositivo es derogado por la nueva Ley del Impuesto de Sociedades. Según el artículo 26.2 de la mencionada Ley, "tributarán al tipo del 25 por 100: c) Las Sociedades Cooperativas de Crédito y Cajas

Rurales y las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo general."

por las Cooperativas de Crédito con los socios de las Cooperativas asociadas y las de colocación de los excesos de tesorería en el mercado interbancario.⁴⁵²

Hay que indicar que las Cooperativas de Crédito, no disfrutarán de la libertad de amortización.

D. COOPERATIVAS DE SEGUNDO Y ULTERIOR GRADO.

Las Cooperativas de segundo y ulterior grado, que no incurran en ninguna de las circunstancias señaladas en la Ley de Régimen Fiscal ⁴⁵³, disfrutarán de los beneficios fiscales previstos para las Cooperativas protegidas.

Las Cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las circunstancias señaladas anteriormente en la Ley de Régimen Fiscal y que asocien, exclusivamente, a Cooperativas especialmente protegidas disfrutarán, además, de los beneficios fiscales previstos para las Cooperativas especialmente protegidas.⁴⁵⁴

⁴⁵² Artículo 40 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁴⁵³ En su artículo 13.

⁴⁵⁴ Según señala el artículo 29 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, las Cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las circunstancias señaladas en el artículo 9 de esta Ley Foral, disfrutarán de los beneficios fiscales previstos en el artículo 27 (para las Cooperativas protegidas). Las Cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las circunstancias señaladas en el artículo 9 de esta Ley Foral y que estén integradas, en más de un 70 por 100, por cooperativas especialmente protegidas disfrutarán, además, de los beneficios fiscales previstos en el artículo 28 (para las Cooperativas especialmente protegidas). Cuando entre las cooperativas asociadas existan cooperativas especialmente protegidas y su número sea inferior o igual al 70 por 100 del total de asociadas, además de los beneficios previstos para las cooperativas protegidas, disfrutarán de la bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra, que se aplicará exclusivamente, sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas.

Cuando las Cooperativas asociadas sean protegidas y especialmente protegidas, además de los beneficios fiscales previstos ⁴⁵⁵, disfrutarán de la bonificación contemplada, del 50 por ciento de la cuota íntegra ⁴⁵⁶, que se aplicará, exclusivamente, sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las Cooperativas especialmente protegidas ⁴⁵⁷. Lo cual obliga a estas entidades a llevar una contabilidad analítica que les permita distinguir entre resultados cooperativos y extracooperativos, por un lado, y, por otro, dentro de los primeros, entre los procedentes de operaciones con Cooperativas protegidas y los procedentes de operaciones realizadas con Cooperativas especialmente protegidas.

La Ley establece, pues, tres clases de Cooperativas de segundo grado: protegidas, que son las que no incurrir en ninguna de las causas de pérdida de la protección señaladas en la Ley ⁴⁵⁸, a las cuales se les aplican los mismos beneficios que a las Cooperativas de primer grado protegidas; especialmente protegidas, que son las que no incurriendo en ninguna de las causas de pérdida de la protección, asocian exclusivamente a Cooperativas especialmente protegidas; y, por último, mixtas, que son las que asocian a Cooperativas protegidas y especialmente protegidas.

⁴⁵⁵En el artículo 33 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁴⁵⁶Apartado segundo del artículo 34 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁴⁵⁷Artículo 35 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁴⁵⁸Artículo 13 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

E. UNIONES FEDERACIONES Y CONFEDERACIONES.

Las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas gozan de exención parcial en el Impuesto sobre Sociedades.⁴⁵⁹

No están obligados a presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades los sujetos pasivos exentos absolutos, ni los parciales cuando no realicen las actividades indicadas en la Ley.

La exención parcial queda limitada a las rentas procedentes de las actividades desarrolladas para la consecución de sus fines, para aquellas entidades que estatutariamente no persiguen un fin de lucro.

Esta exención no alcanzará a los rendimientos que estas entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni los derivados de su patrimonio, ni tampoco a los incrementos de patrimonio. No obstante, estarán exentos los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a título lucrativo.

Asimismo, estarán exentos los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en la transmisión de bienes no afectos a la obtención de rentas gravadas cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas.

Las exenciones no alcanzarán, en ningún caso, a los rendimientos sometidos a retención por el Impuesto.

⁴⁵⁹ Artículo 36.b de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y artículo 30. b) de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

La retención actúa sobre estos rendimientos como un impuesto definitivo. A su vez, estos rendimientos, aunque no están exentos, no se incluyen en la declaración del Impuesto que, en su caso, deban presentar si obtienen otras rentas no exentas gravadas.

III. BENEFICIOS FISCALES APLICABLES A LAS COOPERATIVAS.

A. NECESIDAD DE UN RÉGIMEN FISCAL PARA LAS COOPERATIVAS.⁴⁶⁰

El Estatuto de 1.969, reguló por primera vez el régimen fiscal de las Cooperativas. La importancia que tuvo se manifestó en su larga duración.

DEL ARCO ha señalado:

“Es importante que por primera vez, la norma fiscal caiga en la cuenta y declare con énfasis que una cosa es el tratamiento de las Cooperativas en general como Sociedades y Empresas de particulares características y otra cosa el tratamiento de las que por diferentes razones, merecen un régimen fiscal protegido”⁴⁶¹.

POVEDA BLANCO considera que la génesis de un tratamiento de favor hacia las entidades Cooperativas, obedece a la singular y apreciable razón de ser del movimiento cooperativo, como es el sentido de la unión entre sus componentes y la búsqueda y la promoción de los ideales sociales y económicos para el ciudadano, a través de criterios basados en la defensa de la dignidad e igualdad de los seres humanos y que hacen que el movimiento cooperativo cuente con la aquiescencia popular⁴⁶².

⁴⁶⁰ Vid., entre otros a ÁLVAREZ DE NEYRA, G.; BARCELÓ ARISTOY, M. y BARCELÓ RICO-AVELLÓ, G.: «Regímenes fiscales especiales en el Impuesto sobre Sociedades». Colex, 1.996, páginas 10 y siguientes.

⁴⁶¹ Cfr. DEL ARCO: «Régimen Fiscal de las Cooperativas», Gráficas Nilo, Madrid, 1969, página 36. Vid., también sobre este tema a PALLARÉS RODRIGUEZ, M. R.: «Fiscalidad de las Cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades». Revista Técnica Tributaria A.E.A.F., número 16, páginas 38 y 39.

⁴⁶² Cfr. POVEDA BLANCO, Francisco: «Régimen Tributario de las Cooperativas», Crónica Tributaria, n.º 44, 1.983, página 152.

Las peculiaridades fiscales referentes al Impuesto sobre Sociedades la justifica LUIS ESTEBAN por la presencia en las Cooperativas de elementos estructurales, funcionales y teleológicos propios ⁴⁶³.

La razón de un régimen fiscal específico para las sociedades Cooperativas la encontraríamos, si seguimos a JULIÁ IGUAL ⁴⁶⁴, en la propia Constitución, cuando en su artículo 129. 2 obliga a los poderes públicos al fomento del cooperativismo mediante una legislación adecuada, que entendida en un sentido amplio, obviamente incluirá una legislación fiscal.

En la Exposición de Motivos de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas se indica que el régimen fiscal especial resultante responde a los siguientes principios:

- 1.º Fomento de las Sociedades Cooperativas en atención a su función social, actividades y características.
- 2.º Coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas.
- 3.º Reconocimiento de los principios esenciales de la Institución Cooperativa.
- 4.º 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.º Carácter supletorio del régimen tributario general propio de las personas jurídicas.

⁴⁶³Cfr. LUIS ESTEBAN, José Manuel de : «Presente y futuro de la fiscalidad de las Cooperativas», Revista de la Hacienda Pública Española, n.º 93, 1.985, página 95.

⁴⁶⁴Cfr. JULIÁ IGUAL, Juan Francisco y SERVER IZQUIERDO, Ricardo José : « Manual de Fiscalidad de Cooperativas », Editorial Pirámide, 1.991, página 22.

Como señala MARTÍN FERNÁNDEZ ⁴⁶⁵, este régimen tributario especial se contempla en la Ley mediante dos tipos de normas. En primer lugar, aquellas que contienen beneficios fiscales, en atención a la función social que realizan las Cooperativas. En segundo lugar, la Ley contiene unas normas técnicas de ajuste, que adaptan las características de estas entidades a los términos de las normas tributarias.

Cabe preguntarse, si es preciso solicitar la aplicación de los beneficios fiscales. La aplicación de los beneficios fiscales, ⁴⁶⁶ se hará sin necesidad de previa declaración administrativa sobre su procedencia. Es decir, cualquier cooperativa regularmente constituida será una cooperativa fiscalmente protegida. No obstante, si posteriormente incurre en alguna de las causas previstas en la ley, perdería esa condición, quedaría descalificada, siéndole de aplicación ciertas normas técnicas en la liquidación del impuesto, aunque el tipo de gravamen seguiría siendo el general.

Pero, ¿qué ahorro o beneficio fiscal conlleva un régimen especial?. Creemos, que como ha señalado algún autor ⁴⁶⁷, cuesta más la contrapartida que la partida, más las obligaciones formales a cumplir que los beneficios a recibir en la mayoría de los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades. Pero con respecto a las cooperativas, con un tipo efectivo medio cercano, en las especialmente protegidas al 10 por 100, difícilmente puede sostenerse la afirmación anterior, por muy costosas que sean las obligaciones formales, si lo son.

En definitiva, a las Sociedades Cooperativas se les aplican una serie de beneficios fiscales además de los específicamente estudiados en esta Tesis en relación al Impuesto sobre Sociedades. Estos beneficios se refieren a la

⁴⁶⁵ Cf. MARTÍN FERNÁNDEZ, Francisco Javier. «Las Cooperativas y su régimen tributario». Op. Cit., página 45.

⁴⁶⁶ Según lo dispuesto en el artículo art. 37 de la Ley 20/1.990.

⁴⁶⁷ Cf. LÓPEZ ALDEA :«Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales», Comunicación presentada al XXI Congreso Nacional de la A.E.A.F., Salamanca, 1.995.

tributación de la cooperativa en distintos impuestos indirectos y locales, que pasamos a analizar someramente.

B. OTROS BENEFICIOS FISCALES. ⁴⁶⁸

1. La imposición indirecta y las cooperativas.

En primer lugar con respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ⁴⁶⁹, el artículo 33.1 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas señala que las cooperativas protegidas disfrutarán de exención, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes:

- a) Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
- b) La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.
- c) Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.

Se aplica a todas las modalidades del Impuesto, excepto la modalidad fija de los actos jurídicos documentados que se satisfará en todo caso.

⁴⁶⁸ Sobre este tema, Vid. entre otros a MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. :«Las cooperativas y su régimen tributario», Op. Cit., páginas 167 a 175. JULIÁ IGUAL J.F. y SERVER IZQUIERDO, R.J. :«Manual de fiscalidad de cooperativas». Op. Cit., páginas 58 a 75. CAMPO SENTÍS, L. «El Impuesto sobre el Valor Añadido. Incidencia sobre operaciones de determinadas cooperativas», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 214, 1.991. MENENDEZ HERNÁNDEZ, J. «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», Centro de Estudios Hipotecarios, Madrid, 1.985.

⁴⁶⁹ Real Decreto Legislativo 1/1.993 de 24 de septiembre.

Las cooperativas especialmente, protegidas disfrutarán, además de los beneficios anteriormente reconocidos, de la exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios ⁴⁷⁰. No se excluye del beneficio ninguna de las modalidades.

Para MARTÍN FERNÁNDEZ ⁴⁷¹, no es este el resultado querido por el legislador, ya que el artículo 45.II del Texto Refundido que regula este tributo, y que es posterior (de 1.993), excluye de todo beneficio fiscal a las "*escrituras, actas o testimonio notariales gravadas por el artículo 31.1*", que corresponde a la modalidad fija de actos jurídicos documentados.

Las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas constituidas de acuerdo con lo dispuesto en las leyes cooperativas gozarán de exención en este Impuesto para los mismos actos, contratos y operaciones que las cooperativas especialmente protegidas. ⁴⁷²

Por último, a las Cooperativas de Crédito se le aplicarán los mismos beneficios que al resto de cooperativas protegidas. ⁴⁷³

Con respecto al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas las cooperativas protegidas estarán exentas en relación a las operaciones sujetas que realicen entre sí o con sus socios, en Canarias, Ceuta y Melilla. ⁴⁷⁴

⁴⁷⁰ Artículo 34. 1 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁴⁷¹ Op. Cit., página 168.

⁴⁷² Artículo 36. a) de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁴⁷³ Artículo 40. 2 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁴⁷⁴ Artículo 33.5 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Téngase en cuenta que la Ley 20/1.991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, estableció un nuevo tributo el "Impuesto General Indirecto Canario", que sustituye en esa Comunidad Autónoma al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y al Arbitrio Insular sobre el Lujo, cuya entrada en vigor fue el 1 de enero de 1.993, y donde no se contempla ningún beneficio fiscal para las Cooperativas. Vid., sobre esta cuestión a NUÑEZ PÉREZ, G.: «Los

Se exceptúan de esta exención las ventas, entregas o transmisiones de bienes inmuebles.⁴⁷⁵

Hay que recordar además, que las cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las circunstancias señaladas en el artículo 13 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas disfrutarán de los beneficios fiscales anteriormente vistos para las cooperativas protegidas.

Las cooperativas de segundo y ulterior grado que asocien, exclusivamente, a cooperativas especialmente protegidas disfrutarán, además, de los beneficios fiscales previstos para las especialmente protegidas. Cuando las cooperativas asociadas sean protegidas y especialmente protegidas, además de los beneficios fiscales previstos en el artículo 33 (para las cooperativas protegidas), disfrutarán de la bonificación contemplada en el apartado segundo del artículo 34 (para las cooperativas especialmente protegidas), que se aplicará, exclusivamente, sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas.⁴⁷⁶

En relación al Impuesto sobre el Valor Añadido no hay que mencionar ninguna especialidad. A las cooperativas, tanto protegidas como especialmente protegidas se les aplica la Ley que regula este impuesto, en función de las operaciones que realicen, sin que exista un especial tratamiento fiscal por el hecho de tratarse de una de estas entidades.

beneficios fiscales reconocidos a las sociedades cooperativas y su adaptación a la Ley de Modificación del Régimen Económico-Fiscal Canario», Noticias CEE, número 94, 1.992, páginas 73 a 83.

⁴⁷⁵ Vid. sobre este tema, entre otros a BANACLOCHE PÉREZ, J. :«Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas», Ministerio de Hacienda, Madrid, 1.981.

⁴⁷⁶ Artículo 35 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

2. Las Cooperativas y los tributos locales.⁴⁷⁷

Todas las cooperativas protegidas, incluidas las de segundo o ulterior grado y las de crédito, gozarán de una bonificación del 95 por 100 de la cuota, y, en su caso, de los recargos, de los siguientes tributos locales⁴⁷⁸:

a) Impuesto sobre Actividades Económicas⁴⁷⁹. Con respecto a las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas, también existe esta bonificación del 95 por 100 de la cuota, y en su caso, de los recargos⁴⁸⁰.

b) Impuesto sobre Bienes Inmuebles⁴⁸¹ correspondiente a los *bienes de naturaleza rústica* de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra. Es una exención parcial permanente y subjetiva⁴⁸².

⁴⁷⁷ Vid., entre otros a ARNAL SURIA, S.: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles», Abella, Madrid, 1.991. LÓPEZ DÍAZ, A.: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base imponible. Cuota. Recargos. Gestión», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1.993. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: «El nuevo Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles», en *La reforma de las Haciendas Locales*, I, Lex Nova, Valladolid, 1.991, página 331. SIMÓN ACOSTA, E.: «El Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles», *Revista de la Hacienda Autónoma y Local*, números 55 y 56, 1.989. GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DÍAZ, A.: «Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local», Diputación de Barcelona - Marcial Pons, Madrid, 1.993. CHECA GONZÁLEZ, C.: «El Impuesto sobre Actividades Económicas», *Impuestos*, número 23, 1.989, páginas 6 y siguientes. GARCÍA -AGÜNDEZ JIMÉNEZ, J.M.: «El nuevo Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas», *Impuestos*, número 12, 1.988, páginas 188 y siguientes. GARCÍA LUIS, T.: «Impuesto sobre Actividades Económicas», en *La reforma de las Haciendas Locales*, I, Lex Nova, Valladolid, 1.991, páginas 435 a 595. PAGES I GALTES, J.: «El Impuesto sobre Actividades Económicas», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Op. Cit. «El Impuesto sobre Actividades Económicas», Marcial Pons, Madrid, 1.995. RUBIO DE URQUÍA, J.I.: «El Impuesto sobre Actividades Económicas», Abella, Madrid, 1.990.

⁴⁷⁸ Artículo 33. 4 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Vid., a este respecto y entre otros a MARTÍN QUERALT, J.: «Las exenciones de tributos locales y los fines de política económica», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, número 6, 1.975.

⁴⁷⁹ Definido en el artículo 79 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

⁴⁸⁰ Se incorpora al texto por la Disposición Adicional vigésimo novena de la Ley 21/1.993, de 29 de diciembre (Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1.994, con efectos de 1 de enero de 1.994).

⁴⁸¹ Definido en el artículo 61 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

⁴⁸² Para BARBERENA BELZUNCE, Í. (Sociedades Cooperativas, Anónimas Laborales y Agrarias de transformación, Régimen Fiscal, Op. Cit., página 193), resulta criticable esta limitación, sólo aplicable a las Cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, y sólo a los bienes de naturaleza rústica.

Los Ayuntamientos comunicarán anualmente a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda, la relación de cooperativas que hayan disfrutado efectivamente de estas bonificaciones y el importe total del gasto fiscal soportado ⁴⁸³.

Previas las comprobaciones que sean necesarias, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales ordenará las compensaciones que procedan con cargo a un crédito ampliable que se consignará, a tal efecto, en los Presupuestos Generales del Estado.

⁴⁸³ A efectos de lo previsto en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.



**CAPÍTULO TERCERO : LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS EN LA
NORMATIVA REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE
SOCIEDADES.**

I. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y LAS COOPERATIVAS.⁴⁸⁴

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, recoge en su Título VIII⁴⁸⁵, los denominados Regímenes Tributarios especiales, ya sea por razón de la naturaleza de los sujetos pasivos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.

Hasta la entrada en vigor de la nueva Ley, junto al régimen general coexistía un conjunto de regímenes especiales por este impuesto, lo que determinaba una importante dispersión normativa y ciertas inseguridades interpretativas.

El principio de transparencia del que habla la Exposición de Motivos de la Ley, exige que las normas tributarias sean inteligibles y que de su aplicación se derive una deuda tributaria cierta. Este principio se deriva del más general de seguridad jurídica, y en el se inspiran, entre otras medidas, la inserción de los regímenes tributarios especiales en el texto regulador del Impuesto sobre Sociedades.

Las normas contenidas en los restantes títulos se aplicarán con carácter supletorio respecto de las contenidas en el mencionado título.

Junto a los regímenes incluidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, existen otros que se recogen en su propia normativa, como consecuencia de lo que

⁴⁸⁴ Sobre este tema Vid., entre otros a CAPARROS NAVARRO, A.: «Impuesto sobre Sociedades en las Cooperativas Agrarias». Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación., Madrid, 1.991. «Las Sociedades Cooperativas y el Impuesto de Sociedades: Armonización contable y Fiscal», Revista Estudios Financieros, número 104, noviembre de 1.991. «Más sobre álgebra fiscal: Las cooperativas de crédito y el Impuesto sobre Sociedades», Revista Estudios Financieros, número 133, abril de 1.994. BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C.: «Fiscalidad de los Grupos y Asociaciones de Agricultores y Ganaderos», en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Ley del Impuesto sobre Sociedades. Regímenes Especiales, XVIII-2º., Edersa, Madrid, 1.984. IBAÑEZ VILLAREJO, J. «Algunas cuestiones en torno a la tributación de las cooperativas por el Impuesto sobre Sociedades», Quincena Fiscal, número 16, junio de 1.993, página 86.

⁴⁸⁵ Artículos 65 a 132.

señala la propia Exposición de motivos de la Ley como uno de sus objetivos, “...*incorporar en un sólo texto legal el conjunto de los regímenes especiales, excepción hecha de los referentes a las sociedades Cooperativas y a determinadas entidades no lucrativas debido a sus especiales características*”, es decir, las entidades que cumplan los requisitos previstos en la Ley 20/1.990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y la Ley 30/1.994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

Se prevé el mantenimiento de la de vigencia de dichas normas, debido, esencialmente, a las especiales características que concurren en la entidades citadas.

Para SANZ JARQUE ⁴⁸⁶, la existencia de un Régimen Fiscal especial en las Cooperativas tiene una triple justificación: de una parte, el fundamento y naturaleza típica y especial de las mismas; de otra, la tradición histórica que ha mantenido una normativa fiscal especial desde su origen; y, por último, la propia Constitución que al mandar a los poderes públicos, en su artículo 129.2, el fomento de las Cooperativas mediante una legislación adecuada, es obvio entender incluido en este mandato, el de una legislación cooperativa fiscal adecuada.

En cuanto a la importancia práctica del tratamiento fiscal y del estudio particular de esta materia, ello es también evidente, en razón, a la cuestión fiscal afecta de modo indirecto e inmediato a la vida y desenvolvimiento de las Cooperativas y a la especialidad y complejidad de la materia tributaria y tributaria cooperativa, en particular.

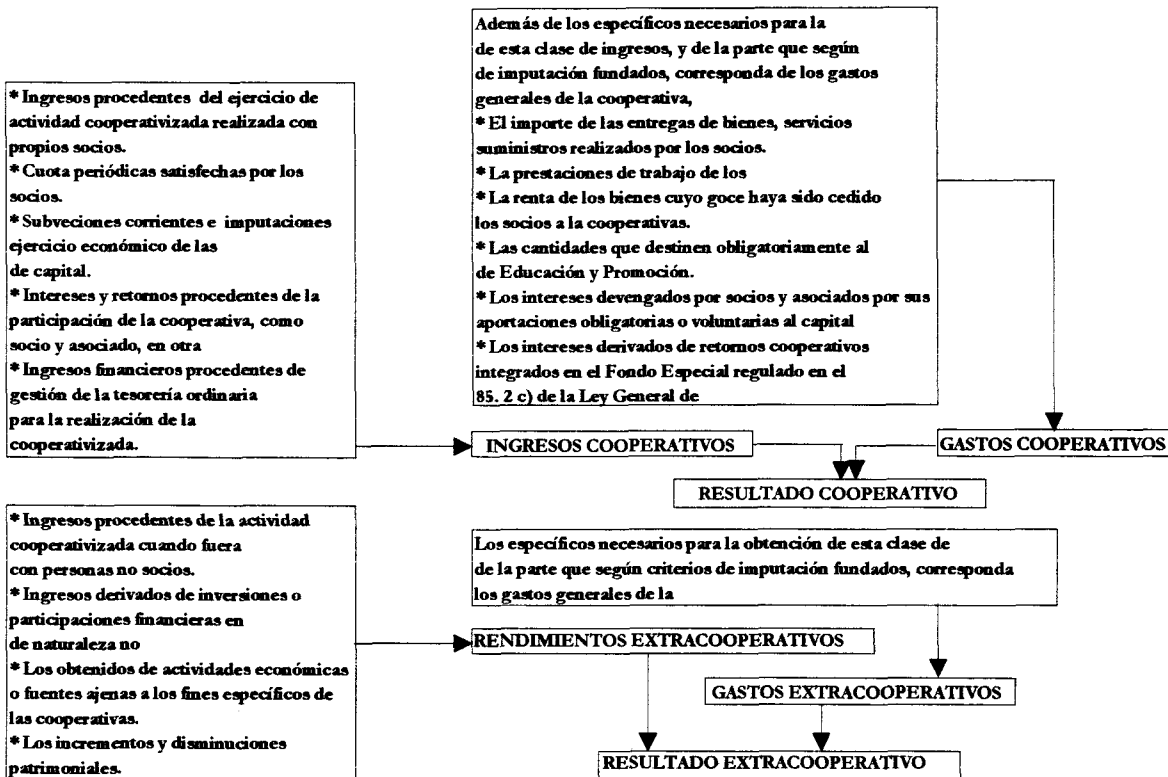
⁴⁸⁶«Sociedades Cooperativas. Teoría General y Régimen. El nuevo Derecho Cooperativo», Op. Cit., página 729.

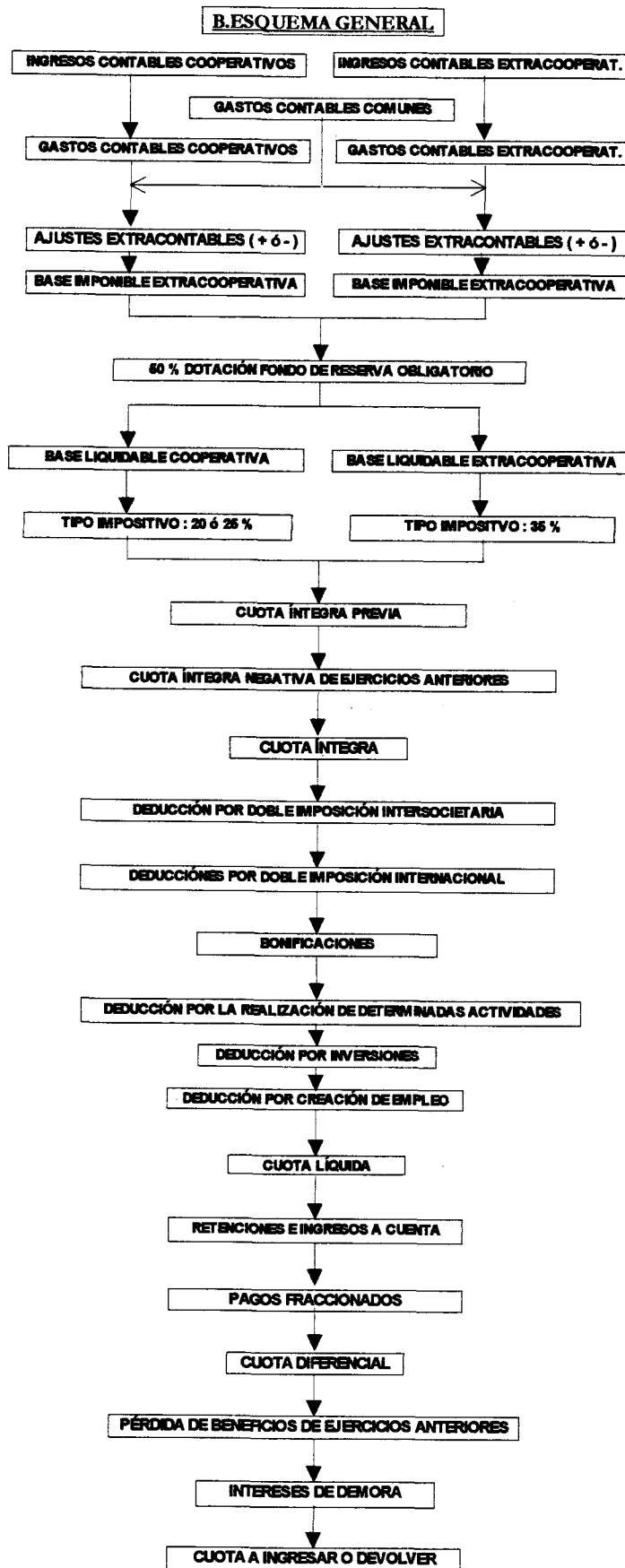
II. ESQUEMAS GENERALES DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO.

En las siguientes páginas, hemos realizado una serie de esquemas de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

El primero de ellos, es referente a la configuración de los ingresos cooperativos y los extracooperativos. El segundo es un esquema general de liquidación, y el tercero refleja la forma en que los Fondos Cooperativos se financian y su forma de operar.

A. IMPUTACIÓN A GASTOS COOPERATIVOS Y EXTRACOOPERATIVOS





C. DOTACIONES A FONDOS

* Ha de destinarse, junto al Fondo de Educación y Promoción, una cuantía global del 30 por 100 de los excedentes netos del ejercicio.

* Beneficios obtenidos de las operaciones cooperativizadas con no socios.

* Beneficios obtenidos de plusvalías en la enajenación de los elementos del activo inmovilizado.

* Beneficios obtenidos de otras fuentes ajenas a los fines específicos de la Cooperativa.

* Beneficios derivados de inversiones o participaciones en Sociedades de naturaleza no cooperativa.

* Deducciones sobre las aportaciones obligatorias en caso de baja de socios.

* Las cuotas de ingreso.

* El porcentaje, sobre el resultado de la regularización del Balance, que corresponda (el 50 por 100 o lo previsto en el artículo 87. 2).

* Las cantidades que, discrecionalmente, acuerde la Asamblea General, con cargo a los excedentes disponibles.

FISCALMENTE. La base imponible correspondiente a resultados cooperativos y extracooperativos, se minorará en el 50 por 100 de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatorio.

FONDO DE RESERVA OBLIGATORIO

* Ha de destinarse, junto al Fondo de Reserva Obligatorio, una cuantía global del 30 por 100 de los excedentes netos del ejercicio.

* Cuando el Fondo de Reserva Obligatorio alcance un importe igual al 50 por 100 del capital social, se destinará al menos un 5 por 100.

* Cuando el Fondo de Reserva Obligatorio alcance un importe superior al doble del capital social, se destinará al menos un 10 por 100.

* Las subvenciones, donaciones y cualquier clase de ayuda recibida de los socios o de terceros, para el cumplimiento de los fines del mismo.

* Las sanciones que por vía disciplinaria se impongan por la cooperativa a sus socios.

FISCALMENTE. La cuantía deducible de la dotación, no podrá exceder en cada ejercicio económico del 30 por 100 de los excedentes netos del mismo.

FONDO DE EDUCACIÓN Y PROMOCIÓN

* Importe del retorno cooperativo no distribuido.

FONDO DE RETORNOS COOPERATIVOS

III. CARACTERÍSTICAS Y ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ⁴⁸⁷

⁴⁸⁷ Sobre la normativa reguladora del antiguo impuesto Vid., entre otros a AGULLÓ AGÜERO, A.: «El Impuesto sobre Sociedades ante el Derecho Comunitario». Impuestos, número 10, 1986. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Las nuevas fronteras del Impuesto sobre Sociedades». Civitas, R.E.D.F., números 27-28, 1980. «Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento». Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Madrid, 1984. AMORÓS RICA, N.: «Comentarios a la Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto sobre Sociedades». Tomo IV, Vol. 1. EDESA, Madrid, 1986. BANACLOCHE PÉREZ, J.: «Aspectos jurídicos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». C.T., número 42, 1982. «Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Estudio teórico y práctico». HESPERIA, 1983. BANACLOCHE PÉREZ, J.; Blesa de la Parra, M.; GIMÉNEZ-REINA RODRÍGUEZ, E.; GONZÁLEZ POVEDA, V., y PEÑA ÁLVAREZ, F.: «El Impuesto sobre Sociedades. Estudio Teórico-Práctico». Hesperia, Jaén, 1981. BARBERENA BELZUNCE, Í.: «Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: un supuesto de aplicación a las Cooperativas». BUIREU GUARRO, J.: «Impuesto sobre Sociedades». Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981. «Comentarios contables al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984. «Impuesto sobre Sociedades. Legislación Tributaria comentada». Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984. «Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades». Pirámide. Madrid, 1990. «El Impuesto sobre Sociedades en la práctica». SÁNCHEZ GALIANA, J.A.; PALLARÉS RODRÍGUEZ, R. y CRESPO MIEGIMOLLE, M.: «Impuesto sobre Sociedades. Supuestos prácticos comentados. Consultas. Jurisprudencia». Editorial Comares, Granada 1993. DELGADO GÓMEZ, A. «Amortizaciones, provisiones y previsiones en el Impuesto sobre Sociedades». DEUSTO, Bilbao, 1991. DELGADO GÓMEZ, A. y OTROS.: «Impuesto sobre Sociedades. Comentarios al Reglamento». Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984. DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «Manual práctico del Impuesto sobre Sociedades. Base Imponible y Deducciones de la Cuota». Tomo I. P.P.U., Barcelona, 1988. ESTEBAN MARINA, A. y VAZQUEZ DE CANALES, C.: «Impuesto sobre Sociedades». Crónica Tributaria, número 48, 1984. GÓMEZ TARRAGONA, F.: «Impuesto sobre Sociedades 1990-1991. Legislación y Jurisprudencia Fiscal Concordada». Trivium, Madrid, 1991. GONZÁLEZ GARCÍA.: «El Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad». Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1979. GONZÁLEZ GONZALEZ, J.M.: «Curso elemental del Impuesto sobre Sociedades». Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987. GONZÁLEZ MOZOS, E. y OTROS.: «Manual del Impuesto sobre Sociedades». Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993. GONZÁLEZ POVEDA, V.: «Impuesto sobre Sociedades». Pirámide, Madrid, 1988. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, G.; HERRERO DE MADARIAGA J y RANCAÑO MARTÍN, A.: «Impuesto sobre Sociedades. Normativa básica y doctrina administrativa concordada». Editorial COMARES, Granada 1995. GONZALO Y GONZALEZ, L.: «El Impuesto sobre Sociedades en España». GOTA LOSADA, A.: «Tratado del Impuesto sobre Sociedades» (3 tomos). Banco Exterior de España, Madrid, 1989. HERNÁNDEZ DE LA TORRE, C.: «Impuesto sobre Sociedades». Curso de Sistema Fiscal Español (4ª. Edición). Escuela de la Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1983. LAMARCA BALLINA, J. L. y URIZARBARRENA BERNARDO, J.: «Apuntes del Impuesto sobre Sociedades». Edita: Banco de Vitoria, 1990. LUIS ESTEBAN DE, J.M. y OTROS.: «Impuesto sobre Sociedades. Comentarios al Reglamento». Ministerio de Economía y Hacienda, 1984. MANTERO SÁENZ, A.: «Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento». Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1984. SANZ GADEA, E.: «Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos». 3 tomos. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1991.

Analiza las razones de la necesidad de una nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, BANACLOCHE PÉREZ, J.: «El viejo Impuesto sobre Sociedades». Revista Impuestos, 1994 (II). Sobre el libro blanco del nuevo Impuesto sobre Sociedades, LÓPEZ GETA, J. M^a.: «La reforma del Impuesto sobre Sociedades, un debate aparente. (Informe sobre la Reforma del Impuesto sobre Sociedades, mayo 1994)». Revista Impuestos 1994 (II). INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES «Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades», Madrid, 1996. Vid. también GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R.: «El informe Ruding: una aproximación del resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades». Crónica Tributaria, número 68, 1993. CARBAJO VASCO, D.: «Un nuevo Impuesto sobre Sociedades en una nueva sociedad mercantil». Actualidad tributaria, número 12, 1991. SANZ GADEA, E.: «Impuesto sobre Sociedades: Recomendaciones del comité Ruding». Cuadernos de formación de la Inspección de los Tributos, número 18, 1992. «La reforma del Impuesto sobre Sociedades». Cuadernos de formación de la Inspección de

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo porque grava un índice directo de manifestación de la capacidad económica: la renta. También es un tributo personal porque no puede ser configurado sin tener en cuenta al sujeto pasivo. Grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de la Ley. Es un tributo sintético, no analítico, puesto que como norma general grava igualmente las rentas con independencia de su origen o fuente. También es periódico y de tipo proporcional ⁴⁸⁸.

El Impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español. A estos efectos, el territorio español comprende además del peninsular, Baleares, Canarias, Ceuta y Melilla, aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el Derecho Internacional.

los tributos, número 30, 1.995. CEA GARCÍA, J. L.: «Sugerencias en torno a la incorporación de los efectos inflacionistas en la futura regulación del Impuesto sobre Sociedades», *Revista Estudios Financieros*, número 139, 1.994.

Sobre el nuevo impuesto, Vid. entre otros a ALONSO ALONSO, R. y PRESA LEAL, J.: «Novedades más significativas de la Ley 43/1.995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades», *Revista Estudios Financieros*, número 154, enero de 1.996. ALONSO MURILLO, F.; GARCÍA DÍEZ, J.; MARTÍN DÉGANO, I. y MENÉNDEZ GARCÍA, G.: «Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades». MCGRAW-HILL, 1.996. BANACLOCHE PÉREZ, J.: «La reforma del Impuesto sobre Sociedades». *La Ley - Actualidad*, 1.995. BERGUA CANELLES, R.; Blesa BÁGUENA, A.; CIUTAT CURA, I. y PADROL MUNTÉ, H.: «Todo sobre la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades». PRAXIS, 1.996. CHIVITE NAVASCUÉS, A.; FANDIÑO, E.; MARCOS, J. y OCHOA, B.: «El Impuesto sobre Sociedades. Análisis y comentarios». DEUSTO, 1.996. COOPERS & LYBRAND: «El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Modificaciones significativas», notas fiscales. Circular informativa número 10/1.995, diciembre 1.995. COOPERS & LYBRAND, DIARIO EXPANSIÓN y la ESCUELA DE LA HACIENDA PÚBLICA: «El nuevo Impuesto sobre Sociedades», 1.996. DIARIO CINCO DIAS y ERNST & YOUNG: «El nuevo Impuesto sobre Sociedades», 1.996. DÍAZ YANES, I.; LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A.; TOMÉ MUGURUZA, B. y UCELAY SANZ, I.: «Guía del Impuesto sobre Sociedades». Ciss enero 1.996. IBARRA J.: «Impuesto sobre Sociedades». *Gaceta Fiscal*, número 34, 1.986. LÓPEZ MARTÍNEZ, N.: «Análisis de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades». *Tribuna fiscal*, número 64, 1.996. LOZANO SERRANO, C.: «Impuesto sobre Sociedades». TECNOS, 1.986. MALVÁREZ PASCUAL, L. A.: «La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades». Dos tomos. *Estudios Financieros*. Madrid, 1.996. MARTÍN DÉGANO, I.: «Regímenes especiales en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (I)». *Quincena Fiscal*, n.º 21, 1.995. SANCHEZ GALIANA, J.A.; PALLARÉS RODRIGUEZ, R. y CRESPO MIEGIMOLLE, M.: «El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones prácticas». ARANZADI, 1996. SEGARRA, A.: «El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Análisis y comentarios». DEUSTO, 1.996. MUÑOZ BAÑOS, C.: «Las disposiciones transitorias de la Ley 43/1.995», *Impuestos*, número 17, septiembre de 1.996, página 96.

⁴⁸⁸ Artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Se define con precisión utilizando normas de Derecho Internacional, que debemos entender por territorio español.

Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.⁴⁸⁹

Existen también otras especificidades dentro de la legislación estatal que afectan a las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Lo previsto anteriormente se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno⁴⁹⁰.

⁴⁸⁹ Artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Vid, entre otros a PÉREZ HERRERO, L. «Impuesto sobre Sociedades y Territorios Forales», Revista de la Hacienda Autónoma y Foral, número 59, mayo - agosto de 1.990, página 185. El Régimen de Concierto económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en materia del Impuesto sobre Sociedades, está regulado en la Ley 27/1.990, de 26 de diciembre. El Régimen de Concierto económico de la Comunidad Foral de Navarra, en materia del Impuesto sobre Sociedades, está regulado en la Ley 28/1.990, de 26 de diciembre. Según el artículo 11.º de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, las normas contenidas en el Capítulo I (Reglas aplicables en el Impuesto sobre Sociedades) del Título II (Régimen Fiscal de las Cooperativas), serán de aplicación a todas ellas, que se hallen regularmente constituidas e inscritas en el correspondiente Registro de Cooperativas, aún en el supuesto de que incurran en algunas de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

⁴⁹⁰ Artículo 96.1. de la Constitución Española y artículo 1.5. del Código Civil. Artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

IV. CONCEPTO DE HECHO IMPONIBLE Y SUJETO PASIVO.

Constituirá el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo⁴⁹¹. En el régimen de transparencia fiscal se entenderá por obtención de renta la imputación al sujeto pasivo de las bases imponibles positivas de las entidades sometidas a este régimen. En el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de renta el cumplimiento de las circunstancias de terminantes de la inclusión en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.

Desaparece la antigua clasificación de rentas (rendimientos de explotaciones económicas, rendimientos del capital e incrementos y disminuciones de patrimonio), como consecuencia del nuevo mecanismo de determinación de la base imponible a partir del resultado contable, en el que no existe esta clasificación; y porque además ello permite reflejar mejor el carácter sintético del impuesto. Existen algunas excepciones en relación a la Obligación Real de Contribuir, y al Régimen de Entidades Parcialmente Exentas⁴⁹².

Sin embargo la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas señala que son incrementos y disminuciones patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio de la cooperativa que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél⁴⁹³.

Aunque algunos autores como DÍAZ YANEZ⁴⁹⁴, hablen de «olvido del legislador», al no haber modificado este artículo con ocasión de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, consideramos que éste, ha querido mantener

⁴⁹¹ Artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁴⁹² Artículos 133 a 135 y 45 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁴⁹³ Artículo 22.

la mencionada clasificación, ya que pudo modificarlo y no lo hizo y además ha adicionado una nueva Disposición Adicional, la Quinta, en la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas ⁴⁹⁵, donde expresamente se mencionan los incrementos y disminuciones de patrimonio.

En todo caso, esto no produce ninguna incidencia práctica, pues la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades define lo que se debe de entender por incremento y disminución de patrimonio ⁴⁹⁶, y además este concepto no influye a la hora de practicar la liquidación.

Para MARTÍN FERNÁNDEZ ⁴⁹⁷ el principio mutualista que rige en las Cooperativas se plasma, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, distinguiendo dos tipos de rendimientos ⁴⁹⁸: los cooperativos y los extracooperativos, equiparándose a estos últimos los incrementos y disminuciones de patrimonio.

Para determinar los supuestos que no constituyen renta, ha de estarse con carácter general al resultado contable ⁴⁹⁹, siendo dicha contabilidad la principal fuente de información de lo que es o no renta objeto de gravamen.

Las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario ⁵⁰⁰. Se trata pues de una presunción «iuris tantum», siendo la contabilidad, en el Impuesto sobre Sociedades, uno de los mecanismos válidos según el cual el

⁴⁹⁴ «Guía del Impuesto sobre Sociedades». Ciss enero 1.996, página 1023.

⁴⁹⁵ Disposición Final Segunda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁴⁹⁶ Artículo 134. 3.

⁴⁹⁷ Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J. «Las Cooperativas y su régimen tributario». Op. Cit., páginas 110 y 111.

⁴⁹⁸ Artículo 16. 1 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁴⁹⁹ Artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁰⁰ Artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

sujeto pasivo puede probar la no retribución o la retribución por un valor inferior al de mercado⁵⁰¹.

Ha de diferenciarse la presunción de onerosidad de las operaciones vinculadas, en las que estamos ante unas verdaderas reglas de valoración.

Las rentas correspondientes a las sociedades civiles⁵⁰², tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si estos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales⁵⁰³.

Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

Las adquisiciones por herencia, legado y donación adquiridos por Sociedades o Entidades Jurídicas, no están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donación sino que se someten a este Impuesto⁵⁰⁴.

Con respecto al sujeto pasivo⁵⁰⁵ la Exposición de Motivos de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, destaca las dos novedades más importantes que

⁵⁰¹ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de octubre de 1987.

⁵⁰² Sobre este tema, Vid. entre otros a ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. : «Las sociedades civiles ante los Impuesto sobre Sociedades y de Personas Físicas», Gaceta Fiscal, número 18, 1.985.

⁵⁰³ Artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁰⁴ Artículo 3.2 y Disposición Final 4 de la Ley 29/87.

⁵⁰⁵ Con respecto a la legislación anterior, Vid. entre otros a DE LA CHICA FLEISCHER, J. R. : «El sujeto pasivo», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 147, 1.980. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. «El Sujeto Pasivo del Impuesto sobre Sociedades». La Ley 1-1.983. ESEVERRI MARTINEZ, E. : «La definición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades», Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, número 30, 1.981.

se introducen en esta materia: la desaparición de la tributación mínima y la eliminación de la exención en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades transparentes.

La tributación mínima se producía con la no devolución de las retenciones soportadas en la percepción de los rendimientos del capital mobiliario para las entidades exentas.

Se establece expresamente que no se practique retención a las rentas obtenidas por las entidades exentas⁵⁰⁶, que no están obligadas a declarar⁵⁰⁷. Los que disfruten de una exención subjetiva parcial⁵⁰⁸, están obligadas a presentar declaración únicamente por las rentas no exentas. No obstante, no estarán obligadas a declarar, incluso por las rentas no exentas, cuando todas ellas hayan estado sujetas a retención. Esta nueva tributación mínima se instrumenta a través de la no obligación de declarar.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, al definir al sujeto pasivo en su artículo 7, evita dar una definición genérica del mismo y opta por enumerar a las entidades o sociedades que se van a considerar sujetos pasivos de este impuesto⁵⁰⁹:

1. Personas jurídicas, con excepción de las sociedades civiles⁵¹⁰. De esta manera, incluyendo en primer lugar a las personas jurídicas, se evita

⁵⁰⁶Del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁰⁷Artículo 146.4. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁰⁸Artículos 133 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁰⁹La Disposición Adicional Quinta, en su apartado 2, de la Ley 3/1.994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la Segunda Directiva de coordinación bancaria, permitió al Gobierno, previo informe de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y del Banco de España, extender el régimen previsto para la titulización de participaciones hipotecarias a la titulización de otros préstamos y derechos de crédito, incluidos los derivados de operaciones de arrendamiento financiero y los relacionados con las actividades de las pequeñas y medianas empresas.

⁵¹⁰Sobre este tema, Vid., entre otros a BARBERENA BELZUNCE, Í. «Consideraciones sobre el polémico régimen de las sociedades civiles con personalidad jurídica en los impuestos personales sobre la renta», Impuestos, número 19, 1.990.

la reiteración contenida en la legislación anterior, en la que se exigía la personalidad jurídica y que además fueran sujetos de derechos y obligaciones.⁵¹¹

2. Fondos de Inversión.

Los Fondos de Inversión Mobiliaria son patrimonios pertenecientes a una pluralidad de inversores, cuyo derecho de propiedad se representa mediante un certificado de participación, y cuyo objeto exclusivo está constituido por la adquisición, tenencia, disfrute y enajenación de valores mobiliarios y otros activos financieros.

Los fondos de inversión en activos del mercado monetario se diferencian de los anteriores por dirigir exclusivamente su objeto hacia activos financieros emitidos a corto plazo⁵¹².

Ambos tipos de sociedades, aun careciendo de personalidad jurídica, se consideran sujetos pasivos de este impuesto.

3. Uniones Temporales de Empresas.

Es el sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado, para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro. Se configuran como sujetos pasivos del

BAYOD PALLARÉS, R. G. «Las sociedades civiles como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades», Crónica Tributaria, número 46, 1.983. «La personalidad jurídica de las sociedades civiles :su importancia tras la modificación del artículo 12 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», Crónica Tributaria, número 54, 1.985. MARTINEZ HORNERO, F. J. : «Las sociedades civiles, su tributación por los impuestos directos», Gaceta Fiscal, número 53, 1.988.

⁵¹¹ Con respecto a las Juntas de Compensación Urbanísticas, existen autores que las consideran sujetos pasivos del Impuesto. En este sentido Vid., entre otros a LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ, P., MARÍN VACAS, V., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., NATERA HIDALGO, R. D. : «Las Juntas de Compensación y su tratamiento fiscal», Instituto de estudios y organización, Ideor, Córdoba, 1.996. Otros no las consideran como tales, Vid. a MORENO SÁNCHEZ, : «La tributación de las Juntas de Compensación», Impuestos, número 24, 1.991, página 24. GARCÍA CAIRO, considera que si la Junta actúa con meras facultades fiduciarias no está sujeta al tributo. «La fiscalidad de las Juntas de Compensación», Revista Técnica Tributaria, número 6, 1.989, página 59.

⁵¹² Artículo 2 de la Ley 46/1.984, de 26 de diciembre.

Impuesto sobre Sociedades, aunque carecen de personalidad jurídica⁵¹³.

4. Fondos de Capital-Riesgo.

Los Fondos de Capital-Riesgo son fondos patrimoniales administrados por una sociedad gestora con el concurso de un depositario y cuyo objeto exclusivo es la promoción y fomento de sociedades no financieras, mediante la participación temporal en su capital. Tampoco tienen personalidad jurídica, pero son sujetos pasivos del impuesto.

5. Fondos de Pensiones.

Los Fondos de Pensiones son patrimonios creados al exclusivo objeto de dar cumplimiento a Planes de Pensiones. Los planes de pensiones definen el derecho de las personas a cuyo favor se constituyen a percibir rentas o capitales por jubilación, supervivencia, viudedad, orfandad o invalidez ; las obligaciones de contribución a los mismos y, en la medida permitida por su ley reguladora, las reglas de constitución y funcionamiento del patrimonio ha de afectarse al cumplimiento de los derechos que reconocen. No tienen personalidad jurídica, pero son sujetos pasivos del impuesto.

6. Fondos de Regulación del mercado hipotecario.

Este tipo de fondos tiene la finalidad de regular el mercado secundario de títulos hipotecarios y el propósito de asegurar un grado suficiente de liquidez⁵¹⁴. Su régimen fiscal se asimiló al de los Fondos de Inversión Mobiliaria, configuración que se mantiene en la nueva Ley del Impuesto.

⁵¹³ Artículo 7 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional.

⁵¹⁴ Artículo 25 de la Ley 2/1.981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario.

7. Fondos de Titulización Hipotecaria y Fondos de Inversión Inmobiliaria.

Los Fondos de titulización hipotecaria constituyen patrimonios separados, carentes de personalidad jurídica, cuyo activo está integrado por participaciones hipotecarias y su pasivo por valores emitidos en cuantía y condiciones financieras tales que el valor patrimonial neto del Fondo sea nulo ⁵¹⁵.

Los Fondos de Inversión Inmobiliaria que tengan por objeto exclusivo la inversión en viviendas para su arrendamiento tienen el mismo régimen de tributación que los Fondos de Inversión, y son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

8. Fondos de Titulización de Activos. ⁵¹⁶

9. El artículo 79 de la Ley considera como sujeto pasivo al grupo de sociedades.

Los sujetos pasivos de este Impuesto se designan abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de la Ley.

La Ley General de Cooperativas ⁵¹⁷ reconoce plena capacidad jurídica a toda cooperativa desde su inscripción en el Registro de Cooperativas, por lo que queda claro que estas entidades están sujetas a este impuesto por la totalidad de las rentas que perciban.

⁵¹⁵ Artículo 5 de la Ley 19/1.992, de 7 de julio.

⁵¹⁶ Vid. entre otros a FALCÓN Y TELLA, R.: «La imposición sobre la renta de las entidades carentes de personalidad jurídica», Carta Tributaria, número 46, 1.983.

⁵¹⁷ En su artículo 6.

V. DOMICILIO FISCAL COOPERATIVO.⁵¹⁸

El domicilio fiscal de las Cooperativas se encuentra en el lugar donde se realice la gestión administrativa y la dirección de los negocios; lugar que se presume que se encuentra donde esté situado el domicilio social. Como criterio residual se acude al lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado⁵¹⁹.

La Sociedad Cooperativa tendrá su domicilio social, dentro del territorio del Estado español y del ámbito de la Sociedad, en el lugar donde realice preferentemente sus actividades con sus socios o centralice su gestión administrativa y la dirección cooperativarial⁵²⁰.

Salvo pacto estatutario en contrario, el cambio de domicilio social en las Cooperativas, consistente en su traslado dentro del mismo término municipal no exigirá el acuerdo de la Asamblea General, pudiendo acordarse por el Consejo Rector de la Cooperativa. El acuerdo se inscribirá en el Registro de Cooperativas.⁵²¹

La gestión administrativa y la dirección de los negocios, en el anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades⁵²², se denominaba "dirección efectiva".

⁵¹⁸ Vid., sobre este tema, y en lo que sea aplicable y no esté derogado por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, el Informe del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la A.E.A.T. de 8 de octubre de 1.993, sobre «el domicilio fiscal del sujeto pasivo de los tributos. Cambio de domicilio y competencia inspectora».

⁵¹⁹ Artículo 8.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵²⁰ Artículo 3 de la Ley General de Cooperativas.

⁵²¹ Artículo 93 de la Ley General de Cooperativas.

⁵²² Real Decreto 2631/1.982, de 15 de octubre.

Si coinciden domicilio social con dirección efectiva éste será el domicilio fiscal.

En caso contrario, se estará al lugar en que se desarrolle la dirección efectiva.

Se entiende por dirección efectiva el lugar donde concurren las siguientes circunstancias:

- La contratación general, sin perjuicio de la contratación de sucursales.
- La contabilidad principal. No basta la mera presentación de los libros oficiales, sino que es preciso la de los auxiliares o concordantes y los justificantes ; lo importante es que en el lugar de que se trate se lleve la contabilidad, no que simplemente estén los libros oficiales, lo cual es bien diferente.
- La domiciliación fiscal de administradores o gerentes en número suficiente para llevar la dirección de la cooperativa.

El orden de preferencia para fijar el domicilio fiscal cooperativo cuando en el domicilio social no concurren las circunstancias antes señaladas es el siguiente:

- 1°. En el lugar donde coincidan la contratación general, la contabilidad principal y la domiciliación fiscal de administradores o gerentes en número suficiente para llevar la dirección de la cooperativa.
- 2°. En el lugar donde coincidan la contratación general y la contabilidad principal.
- 3°. En el lugar donde coincidan la contratación general o la contabilidad principal y la domiciliación fiscal de administradores o gerentes en número suficiente para llevar la dirección de la cooperativa, con el domicilio social.

4º. En el lugar donde coincidan la contratación general o la contabilidad principal, con el domicilio social.

Cuando los criterios anteriores no fueran suficientes para determinar el domicilio fiscal se atenderá al lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado cooperativo.

Las Cooperativas estarán obligados a poner en conocimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el cambio de su domicilio fiscal ⁵²³. Dicho cambio conlleva la obligación de comunicarlo a la Administración Tributaria, mediante el modelo 036 (Declaración Censal) en el plazo de un mes desde el día siguiente a aquél en que se produzca. Dicha comunicación surtirá efectos desde que tenga entrada en la Administración. Esta deberá comprobar dicha comunicación y podrá rectificar de oficio el domicilio declarado, previa audiencia al sujeto pasivo, que podrá recurrirlo en vía económico-administrativa ⁵²⁴.

Asimismo la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá promover el cambio de domicilio fiscal, previa audiencia del interesado, en la forma que reglamentariamente se determine ⁵²⁵. A falta de regulación, sigue vigente el Real Decreto 1041/1.990, de 27 de julio.

⁵²³ Artículo 147.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵²⁴ Real Decreto 1041/1.990, de 27 de julio.

⁵²⁵ Artículo 147.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

VI. RÉGIMEN FISCAL DE LAS UNIONES, FEDERACIONES Y CONFEDERACIONES DE COOPERATIVAS.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades declara exentas parcialmente a una serie de entidades, entre otras ⁵²⁶ las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas que además tienen un tipo de gravamen específico del 25 por 100 para el conjunto de los resultados no exentos ⁵²⁷.

Quedan exentas únicamente las siguientes rentas ⁵²⁸:

- rentas obtenidas, procedentes de la realización de actividades que constituyan el objeto social o la finalidad específica;
- rentas derivadas de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, realizadas en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica;
- rentas derivadas de la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización de su objeto social o finalidad específica, cuando el producto obtenido se reinvierta en nuevas inversiones con igual destino. El plazo de la reinversión puede producirse desde el año anterior de la entrega o puesta a disposición del bien hasta los 3 años posteriores a dicha fecha. También se exige una permanencia mínima

⁵²⁶ Artículo 133 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Sobre el régimen de las entidades exentas del Impuesto sobre Sociedades, Vid. entre otros en relación a la anterior y a la nueva legislación, ARIAS ABELLÁN, M.D.: «Las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades», Marcial Pons, Madrid, 1.995. ARIAS VELASCO, J.: «La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro», Marcial Pons, Madrid, 1.995. CARO ANIBAL, F. «Las entidades exentas en el Impuesto sobre Sociedades», Carta Tributaria, número 162, julio de 1.992. FALCÓN Y TELLA, R.: «Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades», Carta Tributaria, número 58, 1.989. HERRERA MOLINA, P. M.: «La exención tributaria», Colex, Madrid, 1.990. MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Las entidades benéficas o de utilidad pública y el Impuesto sobre Sociedades», Impuestos, números 15-16, 1.991. MARTINEZ LAFUENTE, A.: «Fundaciones y mecenazgo», Aranzadi, Pamplona, 1.995. PALLARÉS RODRIGUEZ, M. R.: «Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades», Marcial Pons, Madrid, 1.995.

⁵²⁷ Artículo 26. 2 g. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵²⁸ Artículo 134 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

de 7 años del nuevo elemento patrimonial, salvo que su vida útil fuese menor.

En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél.

La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

La exención, sin embargo, no alcanzará a los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados del patrimonio, ni tampoco a los incrementos de patrimonio distintos de los señalados como exentos.

En el régimen de estimación directa ⁵²⁹, la base imponible se determinará mediante la suma algebraica de los rendimientos netos, positivos o negativos, obtenidos en el ejercicio de una explotación económica, de los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad y de los incrementos y disminuciones de patrimonio.

El importe de los rendimientos netos se determinará aplicando las normas previstas para determinar la base imponible ⁵³⁰ según la actual Ley.

El importe de los incrementos y disminuciones de patrimonio se determinará de la siguiente manera:

⁵²⁹ Artículo 135 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵³⁰ Título IV.

- En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.
- En los demás supuestos, el valor de adquisición de los elementos patrimoniales.

En los supuestos de transmisión o adquisición a título lucrativo se tomará el valor normal de mercado.

Para integrar en la base imponible de las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas, las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, se deducirá, hasta el límite de dichas rentas positivas, el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1.983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

- Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en la letra anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.
- La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado: a') En el numerador: los fondos propios. b')

En el denominador: el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión, si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo.

Lo previsto anteriormente no se aplicará cuando el coeficiente sea superior a 0,4.

No van a tener la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- 1) Los gastos imputables, directa o indirectamente, a la obtención de rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan el objeto social o finalidad específica.
- 2) Las cantidades que constituyan aplicación de las rentas, y en particular, los excedentes que, procedentes de operaciones económicas, se destinen al sostenimiento de las actividades exentas.
- 3) El exceso de valor atribuido a las prestaciones de trabajo personal recibidas sobre el importe declarado a efectos de retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Desaparece también el régimen de tributación o cuota mínima así como la imposibilidad de aplicar la deducción por doble imposición de dividendos para dichas sociedades.

En cuanto a sus obligaciones formales, estas Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas, deben darse de alta en el índice de entidades, llevar la contabilidad exigida por las normas que las rigen y

presentar declaraciones por este impuesto, en el lugar y forma establecido en el régimen general, respecto de las rentas no exentas, excepto que dichas rentas estuviesen sujetas a obligación de retener y fuesen las únicas que obtengan. Están, además, obligadas a practicar retenciones y a los deberes generales de colaboración con la Administración Tributaria de idéntica forma que los demás sujetos pasivos del impuesto ⁵³¹. Además deben considerarse aplicables a las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas, los incentivos fiscales para las cooperativas de reducida dimensión, si cumplen los requisitos previstos para poder aplicarlos. Por cifra de negocios hay que entender la suma de las ventas y contraprestaciones correspondientes a las actividades ordinarias de la entidad.

⁵³¹ Artículos 136, 139, 142 y 146 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

VII. REGLAS DE VALORACIÓN.

Los elementos patrimoniales de las Cooperativas, se valorarán al precio de adquisición o coste de producción ⁵³².

El precio de adquisición de cualesquiera elementos patrimoniales, materiales o inmateriales, de inmovilizado o de circulante está formado por el precio de compra más los gastos accesorios o adicionales, hasta la efectiva puesta en funcionamiento. Son gastos accesorios o adicionales, los de explanación y derribo, los de transporte, derechos arancelarios, seguros, carga y descarga, instalación y montaje, ensayos y pruebas. No lo son las indemnizaciones y sanciones derivadas de la operación, es decir las penalizaciones pactadas como consecuencia del incumplimiento del contrato. Con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, cuando no sea deducible o la cooperativa esté sometida a la regla de prorrata, se le dará el siguiente tratamiento:

- Si afecta a un bien del activo fijo, aumentará el precio del bien adquirido.
- Si es un bien de circulante, o aumentará el precio de adquisición, o se cargará en la cuenta de tributos ⁵³³.

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena,

⁵³² Artículo 15.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y las distintas Normas de Valoración del Plan General de Contabilidad. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 14. 7 del Real Decreto Legislativo 1/1.993 que regula el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

⁵³³ Grupo 6 del Plan General de Contabilidad.

destinada a financiar la adquisición. En este caso su adscripción en el activo deberá señalarse en la Memoria ⁵³⁴.

El coste de producción de los bienes fabricados o construidos por la propia Cooperativa, se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras auxiliares los costes directamente imputables al producto considerado, así como la fracción correspondiente de los costes indirectos habidos en el período de elaboración o fabricación.

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el coste de producción, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la fabricación o construcción. En este caso su adscripción en el activo deberá señalarse en la Memoria ⁵³⁵.

El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, salvo cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable ⁵³⁶. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados. Es decir, las revalorizaciones contables amparadas por la norma o realizadas sin la autorización legal, no tendrán repercusión en la determinación de la base imponible, salvo en el caso de que sean obligatorias ⁵³⁷.

⁵³⁴ Norma de Valoración 2ª. 2. del Plan General de Contabilidad.

⁵³⁵ Norma de Valoración 2ª. 3 del Plan General de Contabilidad.

⁵³⁶ Sobre la posibilidad de realizar revalorizaciones contables voluntarias, Vid. ESTEBAN MARINA, A.: «Las revalorizaciones voluntarias en cuentas». Crónica Tributaria, número 70. 1.994.

⁵³⁷ Artículo 15.1., párrafo 2º, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Se pueden distinguir tres tipos de revalorizaciones contables:

- Revalorizaciones excepcionales ⁵³⁸;
- Revalorizaciones autorizadas por ley;
- Revalorizaciones obligatorias por ley o reglamento.

Las primeras, las revalorizaciones excepcionales, tendrán plena validez en el ámbito contable, pero carecerán de todo efecto fiscal dado que no parece que sean obligatorias en virtud de normas legales o reglamentarias.

Las revalorizaciones voluntarias autorizadas por ley son las que se han llevado a cabo a través de las actualizaciones de balances, medida de carácter fiscal. Estas leyes autorizan las revalorizaciones, pero no obligaban a ellas, aunque sí conceden a las cooperativas amplias exenciones en el Impuesto sobre Sociedades; por ejemplo, declarando la exención del incremento de patrimonio producido.

Las revalorizaciones obligatorias no gozan de exención en el Impuesto sobre Sociedades, sino que van a ser las únicas que tributen por este Impuesto.

A. VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO COOPERATIVO.

Se consideran elementos del inmovilizado material todos aquellos bienes tangibles, muebles, inmuebles o semovientes que estén efectivamente incorporados al patrimonio de la Cooperativa y que se utilicen para la

⁵³⁸Permitidas al amparo del artículo 38.2. de la Ley 19/1.989, de 25 de julio.

obtención de rendimientos gravados, salvo los elementos que tengan la consideración de existencias.

Tendrán la consideración de inmovilizado inmaterial, los elementos patrimoniales intangibles, constituidos por derechos susceptibles de valoración económica, adquiridos mediante contraprestación y que se contabilicen como tales en el activo del balance ⁵³⁹.

En todos los casos se deducirán las amortizaciones practicadas, las cuales habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos ⁵⁴⁰.

Deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a cada elemento de inmovilizado material el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización.

Por la depreciación duradera que no se considere definitiva se deberá dotar una provisión. Esta provisión se deducirá igualmente a efectos de establecer la valoración del bien de que se trate; en este caso no se mantendrá la valoración inferior si las causas que motivaron la corrección de valor hubiesen dejado de existir.

⁵³⁹ Ver la Resolución de 21 de enero de 1.992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial. Por otra parte la Resolución de la Dirección General de Tributos de 30-06-1.992 señala que el importe satisfecho por la opción de compra aumenta el valor de adquisición de los elementos del inmovilizado.

⁵⁴⁰ Norma de Valoración 2.ª 5. del Plan General de Contabilidad.

Cuando la depreciación de los bienes sea irreversible y distinta de la amortización sistemática, se contabilizará directamente la pérdida y la disminución del valor del bien correspondiente.

En relación a los gastos financieros, se permite su inclusión en el precio de adquisición, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición. La capitalización de los gastos tendrá como límite máximo el valor de mercado del inmovilizado material. Se entiende que el inmovilizado entra en funcionamiento cuando el bien es capaz de producir rendimientos con regularidad, una vez superado el período de prueba; y si existieran fuentes de financiación no obtenidas específicamente para la adquisición o construcción del inmovilizado, se podrán capitalizar los gastos financieros devengados por estas deudas en función del tipo medio efectivo de interés ⁵⁴¹.

Existen una serie de normas de valoración particulares para determinados elementos del inmovilizado material e inmaterial ⁵⁴².

- Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta; y también los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición. Los terrenos cedidos a entidades públicas por

⁵⁴¹Calculado de acuerdo con las reglas citadas en la Resolución de 30 de julio de 1.991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de donde proceden las normas señaladas.

⁵⁴²Normas de Valoración 3.ª y 5.ª respectivamente del Plan General de Contabilidad.

razones urbanísticas, no son gastos del ejercicio, sino coste a imputar al resto del terreno ⁵⁴³.

- Construcciones. Formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra, Deberán figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.
- Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje. Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición, o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.
- Los utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.
- Propiedad industrial. Se contabilizarán en este concepto, los gastos de investigación y desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial.

B. REGLAS ESPECIALES EN LOS SUPUESTOS DE TRANSMISIONES LUCRATIVAS Y OPERACIONES SOCIETARIAS COOPERATIVAS.

Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales cooperativos ⁵⁴⁴:

⁵⁴³ Resolución de la Dirección General de Tributos de 23-02-1.994.

⁵⁴⁴ Artículo 15.2 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- 1) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- 2) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.⁵⁴⁵
- 3) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción del capital con devolución de aportaciones (..) y distribución de beneficios.
- 4) Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.

En estos cuatro primeros supuestos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.

- 5) Los adquiridos por permuta.
- 6) Los adquiridos por canje o conversión.

En los dos últimos supuestos mencionados, la entidad integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal del mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados.

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos con respecto a la valoración de las operaciones vinculadas⁵⁴⁶.

⁵⁴⁵ Ver la Resolución de 27 de julio de 1.992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por el que se dictan normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades.

⁵⁴⁶ Artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El Plan General de Contabilidad obliga a las cooperativas, cuando adquieran bienes a título gratuito, a considerar como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición ⁵⁴⁷.

El valor venal de un bien ⁵⁴⁸ es el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien. El valor venal se apreciará en función de la situación de la empresa y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien.

La definición de valor venal coincide prácticamente con la de mercado; por lo que en la valoración de las adquisiciones lucrativas no existe diferencia de tratamiento entre norma contable y norma fiscal.

La cooperativa que realiza una donación de inmovilizado, deberá darlo de baja por su valor neto contable. En este caso sí existe diferencia entre el tratamiento contable y el que se debe de dar a efectos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En las operaciones de permuta de activos se aplicarán los siguientes criterios de valoración ⁵⁴⁹:

- El inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido, si éste fuera menor.
- Cuando el valor de mercado del bien recibido fuera inferior al valor del inmovilizado cedido, se registrará un resultado negativo.

⁵⁴⁷Norma de Valoración 2.º 1.

⁵⁴⁸Norma de Valoración 2.º 4. del Plan General de Contabilidad.

⁵⁴⁹Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de junio de 1.991.

Existe disparidad entre la regulación contable y la fiscal, por lo que se debe integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados.

La Ley General de Cooperativas regula ⁵⁵⁰ las operaciones de aportaciones no dinerarias realizadas por los socios. La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece ⁵⁵¹ que los elementos aportados a entidades se valorarán por su valor normal de mercado, debiendo integrar la entidad aportante en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de dichos elementos y su valor contable.

Con respecto a los recibidos la norma fiscal establece que dichos elementos se valorarán a valor normal de mercado. Existe diferencia con la normativa contable ya que ésta señala que los bienes recibidos se valorarán de acuerdo con el valor contable de los aportados.

En la reducción de capital con devolución de aportaciones, se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación.

La reducción de capital cuya finalidad sea diferente a la devolución de aportaciones no determinará para los socios rentas, positivas o negativas, integrables en la base imponible.

Cuando se distribuyan beneficios se integrará en la base imponible de los socios el valor normal de mercado de los elementos recibidos.

⁵⁵⁰ Artículos 73 y siguientes.

⁵⁵¹ Artículo 15.

Cuando se disuelvan las cooperativas y exista separación de socios se integrará en la base imponible de los mismos la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada.

En los casos de fusión, absorción o escisión total o parcial se integrará en la base imponible de los socios la diferencia entre el valor normal del mercado de la participación recibida y el valor contable de la participación anulada.

En el supuesto de transmisión de acciones y otras participaciones en el capital de sociedades transparentes, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

Ante sociedades de mera tenencia de bienes, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor neto contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor normal de mercado si fuere inferior.

C. VALORACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES.⁵⁵²

A los efectos de integrar en la base imponible (normalmente dentro de los resultados extracooperativos) de las Cooperativas, las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, se deducirá, hasta el límite de dichas rentas positivas, el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1.983⁵⁵³, calculada de acuerdo con las siguientes reglas⁵⁵⁴:

- 1) Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado⁵⁵⁵.
- 2) La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en la letra anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.

⁵⁵² Vid., entre otros a DÍAZ YANES, I. «Inflación e Impuesto sobre Sociedades». Cuadernos de formación de la Inspección de los Tributos, número 27. 1.994. CARBAJO VASCO, D. «Algunas reflexiones sobre la incidencia de la inflación en el resultado contable y en el Impuesto sobre Sociedades». Partida doble, número 56. 1.995.

⁵⁵³ Último año en que se produjo una actualización de valores.

⁵⁵⁴ Artículo 15. 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁵⁵ La Disposición Adicional Novena de la Ley del Impuesto sobre Sociedades señala que con relación a los periodos impositivos que se inicien durante 1.996 los coeficientes previstos en el artículo 15.11.a) de esta ley, en función del momento de adquisición del elemento patrimonial transmitido serán los siguientes: Con anterioridad a 1 de enero de 1.984, 1,810; ejercicio de 1.984, 1,640; ejercicio de 1.985, 1,520; ejercicio de 1.986, 1,430; ejercicio de 1.987, 1,360; ejercicio de 1.988, 1,300; ejercicio de 1.989, 1,240; ejercicio de 1.990, 1,190; ejercicio de 1.991, 1,150; ejercicio de 1.992, 1,130; ejercicio de 1.993, 1,110; ejercicio de 1.994, 1,090; ejercicio de 1.995, 1,050; y en el ejercicio de 1.996, 1,000. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

- 1) Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubieran realizado.
- 2) Sobre las amortizaciones contabilizadas, atendiendo al año en que se realizaron.

3) La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado:

- En el numerador: los fondos propios.
- En el denominador: el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión, si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo.

Lo aquí previsto no se aplicará cuando el coeficiente sea superior a 0,4.

D. VALORES NEGOCIABLES.

Los valores negociables, sean de renta fija o variable, se valorarán en general por las Cooperativas, por su precio de adquisición a la suscripción o compra. Este precio estará constituido por el importe total satisfecho o que deba satisfacerse por la adquisición, incluidos los gastos inherentes a la operación⁵⁵⁶.

El importe de los derechos preferentes de suscripción se entenderá incluido en el precio de adquisición⁵⁵⁷.

⁵⁵⁶ Norma de Valoración 8ª. del Plan General de Contabilidad. Ver también la Resolución de 27 de julio de 1.992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre criterios de contabilización de las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (FIAMM).

⁵⁵⁷ Vid. LEBRÓN PÉREZ, J.A. : «Teoría general del derecho de suscripción», Revista Estudios Financieros, número 105, 1.991.

El importe de los dividendos devengados o de los intereses explícitos, devengados y no vencidos en el momento de la compra, no formará parte del precio de adquisición. Dichos dividendos o intereses se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento. A estos efectos, se entenderá por "intereses explícitos" aquellos rendimientos que no formen parte del valor de reembolso ⁵⁵⁸.

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el precio de adquisición de los respectivos valores. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia; al mismo tiempo, se reducirá proporcionalmente el importe de las correcciones valorativas contabilizadas.

En todo caso, deberá aplicarse el método del precio medio o coste medio ponderado por grupos homogéneos; entendiéndose por grupos homogéneos de valores los que tienen iguales derechos.

Las acciones propias se valorarán aplicando las normas de valoración anteriormente indicadas ⁵⁵⁹.

⁵⁵⁸ Vid. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: «Problemática contable de los títulos con rendimiento implícito», Revista Estudios Financieros, número 153, 1.996.

⁵⁵⁹ Norma de Valoración 10ª. del Plan General de Contabilidad.

E. CRÉDITOS NO COMERCIALES.

Los registrará la cooperativa por el importe entregado ⁵⁶⁰. La diferencia entre dicho importe y el nominal de los créditos deberá computarse como ingreso por intereses en el ejercicio en que se devenguen, siguiendo un criterio financiero y reconociéndose el crédito por intereses en el activo del balance ⁵⁶¹.

Los créditos por venta de inmovilizado se valorarán por el precio de venta, excluidos en todo caso los intereses incorporados al nominal del crédito, los cuales serán imputados y registrados como se indica en el párrafo anterior.

Se registrarán en las partidas de crédito los intereses implícitos que se devenguen, con arreglo a un criterio financiero, con posterioridad a la fecha de adquisición del valor.

Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate.

⁵⁶⁰ Sobre este tema Vid., entre otros a ÁLVAREZ CARRIAZO, J.L. : «Créditos y deudas : no comerciales y de tráfico (Normas de Valoración 9.ª, 11.ª y 12.ª del Plan General de Contabilidad», Revista Estudios Financieros, números 154 y 155, 1.996.

⁵⁶¹ Norma de Valoración 9ª. del Plan General de Contabilidad.

F. DEUDAS NO COMERCIALES.⁵⁶²

Figurarán en el balance por su valor de reembolso. La diferencia entre dicho valor y la cantidad recibida figurará separadamente en el activo del balance; tal diferencia debe imputarse anualmente a resultados en las cantidades que corresponda de acuerdo con un criterio financiero⁵⁶³.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán por su nominal. Los intereses incorporados al nominal, excluidos los que se hayan integrado en el valor del inmovilizado, figurarán separadamente en el activo del balance, imputándose anualmente a resultados en las cantidades que correspondan de acuerdo con un criterio financiero.

Las cuentas de crédito figurarán en el balance por el importe dispuesto, sin perjuicio de la información que deba suministrarse en la Memoria en relación con el importe disponible.

⁵⁶² Sobre este tema Vid., entre otros a ÁLVAREZ CARRIAZO, J.L. : «Créditos y deudas : no comerciales y de tráfico (Normas de Valoración 9.ª, 11.ª y 12.ª del Plan General de Contabilidad», Revista Estudios Financieros, números 154 y 155, 1.996.

⁵⁶³ Norma de Valoración 11ª. del Plan General de Contabilidad.

G. OPERACIONES VINCULADAS.⁵⁶⁴

La preocupación del legislador fiscal por las reglas de valoración de las operaciones vinculadas tiene su origen en el intento de evitar la transferencia de resultados entre sociedades con intención de rebajar la tributación. La concertación de precios diferentes a los normales de mercado en estas operaciones provoca este trasvase de beneficios.

La Administración tributaria⁵⁶⁵ podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación. Así, en aquellos casos en que la tributación de las sociedades intervinientes sea idéntica, la valoración dada por las partes pasa a ser irrelevante y no podrá ser modificada por la Administración Tributaria.

¿Puede la propia Cooperativa sustituir a efectos fiscales el valor dado en su contabilidad a una operación vinculada por su valor normal de mercado?. La literalidad del precepto así como la preeminencia del principio de inscripción

⁵⁶⁴ Sobre el régimen anterior a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Vid. POVEDA BLANCO, F. «Cooperativas : inoperatividad del régimen de transparencia fiscal y ajustes bilaterales en operaciones vinculadas», *Cirico-España*, número extraordinario sobre Fiscalidad de Cooperativas, 1.987, MIRACLE GÓMEZ, J. «Los ajustes por operaciones vinculadas», *Gaceta Fiscal*, número 42, 1.987. NAVAS VAZQUEZ, R. : «La valoración de operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, número 55, 1.987. «Más de lo mismo (Apostilla sobre el régimen de las operaciones vinculadas)», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, número 65, 1.990. COMBARROS VILLANUEVA, V. E. : «Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades», *Tecnos, Madrid*, 1.988. MORIES JIMÉNEZ, M. T. «Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades», *Derecho de los Negocios*, número 3, 1.990. PÉREZ ROYO, F. «Sobre los ajustes fiscales por operaciones vinculadas», *Crónica Tributaria*, número 56, 1.986. BANACLOCHE PÉREZ, J. y PALAO, C. : «Operaciones vinculadas», *Revista Impuestos*, 1.994 (I), páginas 427 y siguientes. Para el nuevo régimen, y de estos mismos autores, «Operaciones vinculadas y valores de mercado después del nuevo Impuesto sobre Sociedades», *Revista Impuestos*, número 7, abril de 1.996.

⁵⁶⁵ Artículo 16 de la LIS.

contable nos haría inclinarnos por esta tesis. Pero por otra parte dejaría de tener sentido la posibilidad de que la Cooperativa presente propuestas previas a la Administración de valoraciones por operaciones vinculadas. Es la Administración, normalmente la Inspección de los Tributos, la que podrá valorar estas operaciones, cuando se produzca la minoración o el diferimiento de la tributación correspondiente en España por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los sujetos pasivos no practicarán ninguna corrección en sus bases imponibles. La contabilidad no puede modificarse voluntariamente.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. Este precepto consagra el principio del ajuste bilateral, esto es, la obligación de sustituir el valor contable por el valor normal de mercado no sólo en la sociedad que ve incrementada por ello su base imponible, sino también, y forzosamente, en la otra parte interviniente en la operación.

Cuando la Administración corrija los precios pactados por las partes vinculadas para sustituirlos por el valor normal de mercado, será de aplicación lo dispuesto en la Ley sobre los efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado ⁵⁶⁶.

⁵⁶⁶ Artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria podrá aplicar cualquiera de los siguientes métodos:

- Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.
- Supletoriamente (es decir inexistencia de un precio de mercado) resultarán aplicables:

Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o coste de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las cooperativas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.

Precio de reventa de bienes y servicios establecido por el comprador de los mismos, minorado en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las cooperativas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costes en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.

- Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas.

Estas reglas de valoración obligan tanto a la Administración como a los sujetos pasivos.

La Administración tributaria podrá establecer acuerdos con las Administraciones de otros Estados a los efectos de determinar el valor normal de mercado.

Se considerarán personas o entidades vinculadas, en el caso de las Cooperativas las siguientes:

- Una cooperativa y sus socios.⁵⁶⁷
- Una cooperativa y sus consejeros o administradores.
- Una cooperativa y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores.
- Una cooperativa y los socios de otra, una cooperativa y los consejeros o administradores de otra o los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra cooperativa, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo.
- Una cooperativa y otra sociedad participada por la primera indirectamente en al menos el 25 por 100 del capital social.
- Dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente en al menos el 25 por 100 del capital social.
- Una cooperativa residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

⁵⁶⁷ Vid., sobre este tema y entre otros a HERRERO DE MADARIAGA J, y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, G. «Tratamiento tributario de las operaciones de cesión de capitales entre personas físicas y jurídicas (préstamos sin interés)», Tribuna Fiscal, número 49, noviembre de 1.994. LAMOCA PÉREZ, C.: «La vinculación socio - sociedad en los impuestos personales - el préstamo sin interés -», Gaceta Fiscal, número 73, enero de 1.990, página 187.

- Dos Cooperativas que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades Cooperativas.
- Dos entidades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.

La Ley no nos dice lo que debe entenderse por ejercicio de poder de decisión. Debe de acudirse, en cada caso concreto, a una muy diversa normativa, para apreciar la existencia de control de una entidad sobre otra. Un criterio muy frecuente para apreciar la existencia de este control, es el compartir administradores comunes.

Los sujetos pasivos podrán someter a la Administración tributaria una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de las mismas. Dicha propuesta se fundamentará en el valor normal de mercado.

La propuesta también podrá referirse a los criterios de distribución de los gastos de investigación y desarrollo y de apoyo a la gestión, que analizaremos posteriormente.

La aprobación de la propuesta surtirá efectos respecto de las operaciones que se inicien con posterioridad a la fecha en que se realice la citada aprobación siempre que las mismas se efectúen según los términos de la propuesta aprobada, y tendrá validez durante tres períodos impositivos.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la propuesta, la misma podrá ser modificada para adecuarla a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

La deducción de los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1) Que sean exigibles en virtud de un contrato escrito, celebrado con carácter previo, en el que se identifiquen el proyecto o proyectos a realizar y que otorgue el derecho a utilizar los resultados de los mismos.
- 2) Que los criterios de distribución de los gastos soportados efectivamente por la entidad que efectúa la actividad de investigación y desarrollo se correspondan racionalmente con el contenido del derecho a utilizar los resultados del proyecto o proyectos por las entidades que realizan las contribuciones.

La deducción de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas estará condicionada a que su importe se establezca en base a un contrato escrito, celebrado con carácter previo, a través del cual se fijen los criterios de distribución de los gastos incurridos a tal efecto por la entidad que los presta. Dicho pacto o contrato deberá especificar la naturaleza de los servicios a prestar y establecer los métodos de distribución de los gastos atendiendo a criterios de continuidad y racionalidad.

Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una cooperativa con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español, excluidas las entidades bancarias, con las que esté vinculada exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos.⁵⁶⁸

⁵⁶⁸ Sobre el tema de la subcapitalización vid., GONZÁLEZ POVEDA, V. : «La subcapitalización : un problema nuevo del Impuesto sobre Sociedades». Revista Impuestos 1.992 (II), páginas 82 y siguientes, y PALAO TABOADA, C. : «La

Para ello, tanto el endeudamiento neto remunerado como el capital fiscal se reducirán a su estado medio a lo largo del período impositivo.⁵⁶⁹

Por capital fiscal ha de entenderse los fondos propios de la entidad, no incluyéndose el resultado del ejercicio.

La finalidad de esta norma es evitar que entidades no residentes aporten fondos a residentes con las que existe vinculación, en forma de préstamos y no de capitales propios. Gracias a este mayor endeudamiento (o subcapitalización) se controla la entidad y se retira los beneficios en forma de los intereses de los préstamos y no a través del reparto de dividendos, manteniéndose una posición de acreedor y no de accionista. Por otro lado, el prestatario puede deducirse los intereses pagados.

Los intereses derivados del exceso de endeudamiento, tendrán la consideración de dividendos, no siendo por lo tanto deducibles para el prestatario. Para el prestamista tendrán también la misma consideración, con los efectos propios tributarios que procedan.

Cuando medie un convenio para evitar la doble imposición y a condición de reciprocidad, los sujetos pasivos podrán someter a la Administración tributaria, una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del señalado anteriormente. La propuesta se fundamentará en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de persona o entidades no vinculadas, y se regulará por las mismas normas indicadas anteriormente al estudiar las operaciones vinculadas.

subcapitalización y los Convenios de doble imposición», Revista Estudios Financieros, números 137 y 138, 1.994. REY ARNAIZ, A. :«La subcapitalización», Gaceta Fiscal, número 112, julio - agosto de 1.993, página 135. REY COLLADO. :«Aspectos fiscales de la subcapitalización de sociedades :derecho comparado (análisis y crítica de su regulación en España», Impuestos, número 2, enero de 1.993, página 4. Vid., también la Resolución de la Dirección General de Tributos de 17-03-1.993, sobre la infracapitalización.

⁵⁶⁹ Artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Las operaciones realizadas por las Cooperativas con sus socios ⁵⁷⁰, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado ⁵⁷¹.

La norma pretende, de este modo, que parte del beneficio de la Cooperativa no quede sin tributar en el Impuesto sobre Sociedades por ser desviado hacia los socios vía precios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados a la Cooperativa, los llamados Precios de Transferencia, o mediante retribuciones inferiores a las normales, tratándose de cesión de bienes a la Cooperativa ⁵⁷². El Tribunal Económico Administrativo Central ⁵⁷³ ha considerado como base imponible de la Cooperativa, la diferencia entre el precio de venta según tarifa a no socios, y el reducido que se aplica a los socios, aunque la Cooperativa hubiese contabilizado la diferencia, como préstamo del socio a la cooperativa.

Entendemos que a pesar de que la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades no permite a los sujetos pasivos la modificación del resultado contable, y además restringe la actuación de la Administración al supuesto arriba señalado, no cabe aplicar este artículo 16 a las Cooperativas, cuando se trate de la valoración de las operaciones cooperativizadas entre estas y sus socios, con independencia del tanto por ciento de participación del socio en la cooperativa. Esto es así ya que la legislación especial cooperativa, no derogada, obliga a estas, a la hora de determinar su resultado fiscal, a valorar todas sus operaciones cooperativa - socio a precio de mercado. La propia

⁵⁷⁰ Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: «La valoración de las operaciones de las Cooperativas con sus socios en el Impuesto sobre Sociedades», Derecho de los negocios, 1.993.

⁵⁷¹ Artículo 15.1 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Reguladas también en el artículo 12 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras. La excepción la encontramos en la Resolución de 8 de septiembre de 1.993, del Tribunal Económico Administrativo Central, para estas las operaciones de las Cooperativas cuya finalidad sea la realización de suministros o prestaciones a sus socios, se computarán por el precio por el que efectivamente se hayan realizado, luego la excepción a la aplicación del precio de mercado contempla las operaciones Cooperativa - socio e incluye los actos de procurar a estos bienes o cosas aun cuando el negocio jurídico de que derivan pueda ser calificado de compraventa.

⁵⁷² Cf. MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: «Las Cooperativas y su régimen tributario.» Op. Cit, página 126.

⁵⁷³ Resolución de 26 de mayo de 1987.

Ley General de Cooperativas ⁵⁷⁴, para la determinación del resultado del ejercicio económico, obliga a considerar como gasto del ejercicio el importe de los bienes entregados por los socios para la gestión cooperativa, valorados a los precios medios de mercado en el momento de la entrega.

Creemos además que, en caso de que la cooperativa no realice dicha valoración contable o el ajuste extracontable pertinente, la Administración estará obligada, en cualquier caso a practicarlo, aunque, de acuerdo con lo dispuesto en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, el ajuste deberá, a diferencia de la legislación anterior, ser bilateral.

Se entenderá por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sea concertado entre partes independientes por dichas operaciones.

Es una ficción. No se toma, el valor de la operación sino el valor de mercado, pero exclusivamente para determinar el resultado fiscal. Aunque la ficción se pueda justificar en la finalidad de fomento, es obvio que va claramente contra los principios de veracidad y representación exacta de las cuentas anuales ⁵⁷⁵.

Cuando no se produzcan operaciones significativas ⁵⁷⁶ entre partes independientes dentro de la zona que, conforme a las normas estatutarias, actúe la cooperativa, el valor de mercado de las entregas efectuadas por los socios se determinará rebajando del precio de venta obtenido por ésta el margen bruto habitual para las actividades de comercialización o transformación realizadas ⁵⁷⁷.

⁵⁷⁴En su artículo 83.

⁵⁷⁵Vid. VICENT CHULÁ, F. :«Notas en torno a la Ley General de Cooperativas». CIREC, nº. 1. 1987, página 24.

⁵⁷⁶En la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, no aparece la palabra "significativas".

⁵⁷⁷Artículo 15. 2 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

La Dirección General de Tributos ⁵⁷⁸ se plantea el problema de que dentro del ámbito territorial donde desarrolla su actividad la cooperativa, no se produzcan operaciones significativas entre partes independientes suficientes para poder fijar un precio normal del mercado de tales aportaciones. Entonces ¿cuál debe ser el margen bruto anual para las actividades realizadas a fin de efectuar las pertinentes valoraciones de las aportaciones de bienes realizados por sus socios, y poder determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades?

Desde un punto de vista económico-contable, la estructura de la Cuenta de Resultados de una Cooperativa estaría integrada por los siguientes conceptos:

Del lado de los ingresos (Haber), por el producto de las ventas valoradas a precios de mercado. Del lado de los costes (Debe) básicamente por: Entregas de bienes efectuadas por los socios valoradas a precios de mercado, trabajos aportados por los socios, en su caso, y socios de trabajo valorados conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad para los trabajadores por cuenta ajena, prestaciones de terceros, amortizaciones y provisiones, intereses de capitales ajenos, intereses de capitales propios ⁵⁷⁹, gastos diversos y beneficios.

El margen bruto habitual, definido como la diferencia existente entre el precio de venta de los productos y el coste de adquisición de los mismos, será el que se obtenga normalmente por las cooperativas que realicen una actividad similar a la desarrollada por la entidad consultante.

El importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo se calculará conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de

⁵⁷⁸En Resolución de 15 de julio de 1.991.

⁵⁷⁹Valorados según establece el artículo 18, apartado 3 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena ⁵⁸⁰.

La cesión de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles a las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra se valorará por la renta usual de la zona para dichas cesiones.

El Tribunal Económico Administrativo Central ha señalado en numerosas ocasiones que la determinación del precio normal de mercado a estos

⁵⁸⁰ Hay que mencionar la Consulta de la Dirección General de Tributos de 16 de octubre de 1.991. La entidad consultante era una Cooperativa de Trabajo Asociado, cuyos socios trabajadores trabajaron, durante el año 1.990, 2.228 horas efectivas que fueron retribuidas sin ningún tipo de aumento. El convenio colectivo del sector del calzado tenía establecido una jornada laboral de 1816 horas trabajador/año. Se consultaba el tratamiento que debe darse a las 412 horas trabajador/año de exceso sobre lo establecido por el convenio colectivo.

La Dirección General contesta que el artículo 118 de la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas, dice en su apartado 4:

“Los socios trabajadores tienen derecho a percibir periódicamente, en plazo no superior a un mes, anticipos laborales en cuantía similar a las retribuciones normales en la zona y sector de actividad para los distintos puestos de trabajo o categorías profesionales”

Al respecto, el artículo 15 de la Ley 20/1.990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, referido a la valoración de las operaciones cooperativizadas dice en su apartado 2:

“El importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo se calculará conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiese sido de trabajadores por cuenta ajena.”

En este mismo sentido se manifiesta el artículo 28 de la Ley 20/1.990 citada cuando, al referirse a las retenciones, dice en su apartado 1:

“Las sociedades Cooperativas vendrán obligadas a practicar a sus socios y a terceros las retenciones que procedan de acuerdo con el ordenamiento vigente.

En particular, en el supuesto de socios de Cooperativas de Trabajo Asociado o de socios de trabajo de cualquier otra cooperativa, se distinguirán los rendimientos que procedan del trabajo personal de los correspondientes al capital mobiliario, considerándose rendimientos del trabajo el importe de los anticipos laborales, en cuantía no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente.”

En la valoración de los anticipos laborales referidos en los preceptos anteriores, al tratarse de conceptos retributivos por prestaciones de trabajo personal, deberán tenerse en cuenta dos magnitudes, la unidad de tiempo trabajada y el precio de dicha unidad. Al respecto, entiende la Dirección General de Tributos que la mención que el artículo 28 de la Ley 20/1.990 hace, en el sentido de que para que tales anticipos laborales sean considerados como rendimientos de trabajo su cuantía no deberá ser superior a las retribuciones normales de la zona para el sector de la actividad correspondiente, deberá ser referida a la magnitud precio y no al montante global de las retribuciones, sin perjuicio de lo que respecto al número de unidades de tiempo establezcan las normas de naturaleza laboral.

Por ello, para el caso de la consulta formulada, el importe total de los anticipos laborales correspondientes a las 2.228 horas efectivas deberá considerarse, a efectos fiscales, como rendimientos de trabajo en cuanto el precio unitario de los mismos no exceda del precio normal en la zona para un mismo sector de actividad.

efectos, debe hacerse considerando la misma calidad del producto y la misma época de la temporada además de la misma zona.

No obstante lo dispuesto anteriormente, cuando se trate de Cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubiesen realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la Entidad. En caso contrario, se aplicará este último. En las Cooperativas agrarias se aplicará este sistema tanto para los servicios y suministros que la cooperativa realice a sus socios como para los que los socios realicen o entreguen a la cooperativa ⁵⁸¹.

Este artículo de la Ley de Régimen Fiscal ⁵⁸², se refiere únicamente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por estas clases de Cooperativas en favor de sus socios, por lo que no afecta a los bienes entregados por los socios para la gestión cooperativa en aquellas otras no señaladas en que se puedan producir entregas o prestaciones recíprocas sociedad-socios/socios-sociedad. Estas últimas habrán de valorarse por su precio de mercado en el momento en que se efectúen.

La inclusión por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades de las Cooperativas agrarias dentro de esta excepción, es una importante novedad que permitirá eliminar el gran número de expedientes que la aplicación de la norma fiscal de valoración a precios de mercado originaba, y en los que, en muchos casos, la falta de referencia del mercado causada por la inexistencia

⁵⁸¹ Esta última frase, referente a las Cooperativas Agrarias, no aparece en la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

⁵⁸²El 15.3, modificado por la Disposición Final Segunda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

de operaciones de este tipo fuera del ámbito de la cooperativa, suponía una dificultad difícilmente salvable.⁵⁸³

En cuanto a las Cooperativas de crédito, tanto las operaciones cooperativa-socios (intereses de préstamos, comisiones, etc.) como las operaciones socios-cooperativa (intereses de operaciones de pasivo) se computan por el importe efectivo contabilizado por la entidad, y no por el normal del mercado financiero.

H. CANTIDADES SUJETAS A RETENCIÓN.

Las cantidades efectivamente satisfechas por las Cooperativas cuando estén obligadas a retener se entenderán percibidas⁵⁸⁴, en todo caso, con deducción del importe de la retención correspondiente, salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas.

Es decir, los rendimientos sometidos a retención se computan por su cuantía íntegra. Por ello a la retención soportada debe añadirse el líquido percibido para obtener la cuantía íntegra a computar. Las cantidades efectivamente satisfechas por las entidades obligadas a retener se entenderán en todo caso netas del importe de la retención, se haya o no practicado.

⁵⁸³ Cfr. DIAZ YANEZ, I. :«Guía del Impuesto sobre Sociedades». Ciss enero 1.996, página 1019.

⁵⁸⁴ Artículo 17. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

I. EFECTOS DE LA SUSTITUCIÓN DEL VALOR CONTABLE POR EL VALOR NORMAL DE MERCADO.

Cuando un elemento patrimonial o un servicio se hubieran valorado, a efectos fiscales, por el valor normal de mercado, la cooperativa adquirente del mismo integrará en su base imponible la diferencia entre dicho valor y el valor de adquisición, de la siguiente manera ⁵⁸⁵:

- Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que los mismos motiven el devengo de un ingreso.
- Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que los mismos se transmitan.
- Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.
- Tratándose de servicios, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial en cuyo caso se estará a lo previsto en los puntos anteriores.

⁵⁸⁵ Artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

J. DIFERENCIAS DE CAMBIO EN MONEDA EXTRANJERA (NORMA GENERAL).⁵⁸⁶

Como norma general, la conversión en moneda nacional del inmovilizado material e inmaterial, se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que los bienes se hubieren incorporado al patrimonio. Las amortizaciones y las provisiones por depreciación deberán calcularse, como norma general, sobre el importe resultante de aplicar lo anteriormente señalado⁵⁸⁷.

Por aplicación del principio de precio de adquisición, las diferencias de cambio en moneda extranjera no deben considerarse como rectificaciones del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado. No obstante, cuando las diferencias de cambio se produzcan en deudas en moneda extranjera a plazo superior a un año y destinadas a la financiación específica del inmovilizado, podrá optarse por incorporar la pérdida o ganancia potencial como mayor o menor coste de los activos correspondientes, siempre que se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- que la deuda generadora de las diferencias se haya utilizado inequívocamente para adquirir un activo inmovilizado concreto y perfectamente identificable;
- que el período de instalación de dicho inmovilizado sea superior a doce meses;
- que la variación en el tipo de cambio se produzca antes de que el inmovilizado se encuentre en condiciones de funcionamiento;

⁵⁸⁶ Vid, entre otros a ESTEO SÁNCHEZ, F. : «Tratamiento contable - fiscal de la moneda extranjera», Crónica Tributaria, número 46.

⁵⁸⁷ Norma de Valoración 14ª. del Plan General de Contabilidad.

- que el importe resultante de la incorporación al coste no supere en ningún caso el valor de mercado o de reposición del inmovilizado.

Los importes capitalizados de acuerdo con esta opción tendrán la consideración de un elemento más del coste del inmovilizado material y, por consiguiente, estarán sujetos a amortización y provisión en su caso.

Podrán existir también normas especiales aplicables a industrias o sectores específicos con grandes endeudamientos a largo plazo en moneda extranjera. Estas situaciones concretas serán analizadas en las correspondientes adaptaciones sectoriales o en otra normativa de aplicación específica.

La conversión en moneda nacional de las existencias se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que se produce cada adquisición, y esa valoración será la que se utilice tanto si se aplica el método de identificación específica para la valoración de las existencias, como si se aplican los métodos de precio medio ponderado, FIFO, LIFO u otros análogos. Se deberá dotar la provisión cuando la valoración así obtenida exceda del precio que las existencias tuvieren en el mercado en la fecha de cierre de cuentas. Si dicho precio de mercado está fijado en moneda extranjera se aplicará para su conversión en moneda nacional el tipo de cambio vigente en la referida fecha.

Con respecto a los valores de renta variable su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición el tipo de cambio vigente en la fecha en que dichos valores se hubieren incorporado al patrimonio. La valoración así obtenida no podrá exceder de la que resulte de aplicar el tipo de cambio vigente en la fecha de cierre, al valor que tuvieren los valores en el mercado.

La conversión en moneda nacional de la moneda extranjera y otros medios líquidos en poder de la cooperativa se hará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de incorporación al patrimonio. Al cierre del ejercicio figurarán en el balance de situación el tipo de cambio vigente en ese momento. Si como consecuencia de esta valoración resultara una diferencia de cambio negativa o positiva, se cargará o abonará, respectivamente al resultado del ejercicio.

K. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.⁵⁸⁸

El Impuesto sobre el Valor Añadido no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso del autoconsumo interno (producción propia con destino al inmovilizado de la cooperativa) el Impuesto sobre el Valor Añadido no deducible se adicionará al coste de los respectivos bienes de inversión.

No alterarán las valoraciones iniciales los ajustes en el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado no deducible consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión⁵⁸⁹.

⁵⁸⁸ Cfr. sobre este tributo, ABELLÁ POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J.: «Manual del IVA». Abella, Madrid, 1.986. CALVO ORTEGA, R. y otros.: «El IVA en España», Lex Nova, Valladolid, 1.987. DE JUAN, J. L., LÓPEZ IRANZO, F. y ZURDO, J.: «El Impuesto sobre el Valor Añadido en España», IEE, Madrid, 1.985. RAMÍREZ GÓMEZ, S.: «El Impuesto sobre el Valor Añadido», Civitas, Madrid, 1.994. TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «Código de Derecho Financiero y Tributario». (2 tomos). Madrid, 1.995. «Impuesto sobre el Valor Añadido», Curso de Derecho tributario (10ª. Edición), Marcial Pons, Madrid, 1.994.

⁵⁸⁹ Norma de Valoración 15ª. del Plan General de Contabilidad.

VIII. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS.

El principio de independencia de ejercicios, de larga tradición en el Impuesto, aparece concretado en la nueva Ley ⁵⁹⁰.

Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

Este es el denominado criterio de devengo que es el que sigue el Plan General de Contabilidad. ⁵⁹¹

La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por la cooperativa para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados ⁵⁹², estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

⁵⁹⁰ Artículo 19.

⁵⁹¹ Vid. sobre este tema a CEA GARCÍA, J.L. : «El principio de devengo en el Plan General de Contabilidad de 1990. Una lectura progresista en favor de la imagen fiel», Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1.993. COLMENAR VALDÉS, S. : «El criterio de devengo en la imputación temporal de ingresos y gastos : una aproximación jurídica a su concepto», Revista Impuestos (II), 1.990. SALVADOR CIFRÉ, C. «Relación contabilidad - fiscalidad : criterios de imputación temporal», Impuestos, número 4, 1.994.

⁵⁹² De acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio. Si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En estos casos, en la Memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa. En casos excepcionales se admitirá la no aplicación de estos principios. En tales casos, en la Memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

A los solos efectos de determinar la base imponible, se podrán dictar normas para la aplicación de lo previsto anteriormente a actividades, operaciones o sectores determinados ⁵⁹³.

No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal según lo previsto en la Ley del impuesto, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en anteriores apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en la citada ley. ⁵⁹⁴

En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la Cooperativa decida aplicar el criterio del devengo ⁵⁹⁵. Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera

⁵⁹³ Artículo 19.7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁹⁴ Artículo 19. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁹⁵ Artículo 19. 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas, ya que el Plan General de Contabilidad no incluye entre sus normas de valoración la posibilidad de utilizar este criterio especial.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida en dicho momento la renta pendiente de imputación.

Los importes percibidos con anterioridad a la entrega del bien o servicio tendrán el carácter de anticipo hasta que esta se realice.

Cuando se deba imputar el beneficio obtenido cabe hacerlo, pues según las dos modalidades siguientes:

- Declarar en el ejercicio en que se produce la operación, la totalidad del beneficio obtenido con arreglo al criterio del devengo.
- Declarar en los ejercicios siguientes la parte del rendimiento obtenido en función de los cobros recibidos.

Las dotaciones realizadas a provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las de Planes y Fondos de Pensiones ⁵⁹⁶, serán imputables en el período impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones que no hubieren resultado deducibles ⁵⁹⁷.

La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma ⁵⁹⁸.

La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.

Las Cooperativas transparentes imputarán sus rentas ⁵⁹⁹:

- Cuando los socios sean sociedades transparentes, en la fecha del cierre del ejercicio de la sociedad participada.
- Cuando los socios sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas

⁵⁹⁶ Ley 8/1987, de 8 de junio. La Resolución de la Dirección General de Tributos de 28-07-1.992 señala que la dotación de la provisión para pensiones de jubilación, con cargo a reservas, será gasto fiscal en el ejercicio en que se satisfagan dichas pensiones.

⁵⁹⁷ Artículo 19.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁹⁸ Artículo 19.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁹⁹ Artículo 76.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Físicas o por este Impuesto, en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la sociedad participada.

La opción se manifestará en la primera declaración del Impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

Son subvenciones ⁶⁰⁰ las cantidades entregadas por la Administración, entendida en sentido amplio, a fondo perdido.

Se caracterizan, pues, por las siguientes notas:

- Constituyen cantidades reconocidas a favor de una Empresa.
- No son reintegrables. Es decir son a fondo perdido.
- Su aperiodicidad, no es una nota distintiva. Baste recordar la subvención a la producción de aceituna, por parte de la Unión Europea.
- Han de ser concedidas por una Administración Pública. No cabe la posibilidad de una subvención de particulares ⁶⁰¹.

Pueden ser de dos tipos:

1. De capital. Se entenderán de esta forma, las cantidades reconocidas a favor de la Cooperativa con la finalidad de favorecer la instalación o

⁶⁰⁰ Sobre este tema vid., entre otros a FERNÁNDEZ FARRERES, G. : «La subvención :Concepto y régimen jurídico», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.983. YUBERO HERMOSA, P. y RUÍZ DE PALACIOS VILLAVERDE, M. «Las subvenciones :Normativa Contable», Revista Estudios Financieros, número 139, 1.994.

⁶⁰¹ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de noviembre de 1.976.

inicio de las actividades o la realización de inversiones en inmovilizado o gastos de proyección plurianual.

El Plan General de Contabilidad ⁶⁰² señala que las subvenciones de capital de cualquier clase se valorarán por el importe concedido cuando tengan carácter de no reintegrables. A estos efectos serán no reintegrables aquellas en las que se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.

Posteriormente se imputan a resultados como ingreso del ejercicio, de acuerdo con las siguientes normas:

Si la subvención de capital sirve para financiar activos no depreciables (por ejemplo: un terreno), la subvención se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

El resto de subvenciones al capital, se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones. ⁶⁰³

Si una subvención en capital, financia un bien acogido a libertad de amortización, hay que tener en cuenta que el gasto fiscal se ha adelantado al gasto e ingreso contable. A pesar de esto, las subvenciones de capital se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por el activo financiado con dichas subvenciones. La depreciación, es la que sufren normalmente los activos por su funcionamiento, uso y disfrute

⁶⁰² Norma de Valoración 20.^a.

⁶⁰³ En 1.996 y años siguientes, habrá que imputar exclusivamente un importe igual a la amortización del bien de inmovilizado sin hacer corrección alguna por las imputaciones de los años anteriores, en el caso de una subvención de capital, recibida por una Cooperativa que conforme a la normativa anterior del impuesto venia imputándose por décimas partes.

y se recoge en la dotación a la amortización en contabilidad. Por lo tanto, la imputación de la subvención debe hacerse conforme a la depreciación, que coincidirá con la amortización contable, y no conforme al gasto fiscal que supone la libertad de amortización.

2. A la explotación. Son las que se destinan a asegurar una renta mínima o la cobertura de déficit de la explotación. Por esta razón se denominan también Subvenciones por cuenta de Renta o Corrientes. Se imputarán como ingreso en el mismo ejercicio en que se produzcan las circunstancias que la originen.

La conversión en moneda nacional de los valores de renta fija así como de los créditos y débitos en moneda extranjera se realizará por la Cooperativa, aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de la operación. Al cierre del ejercicio se valorarán al tipo de cambio vigente en ese momento. En los casos de cobertura de cambio (seguro de cambio o cobertura similar), se considerará únicamente la parte del riesgo no cubierto ⁶⁰⁴.

Las diferencias de cambio positivas o negativas de cada valor, débito o crédito se clasificarán en función del ejercicio de vencimiento y de la moneda. A estos efectos se agruparán aquellas monedas que, aún siendo distintas, gocen de convertibilidad oficial en España.

Las diferencias positivas no realizadas que se produzcan en cada grupo, como norma general, no se integrarán en los resultados y se recogerán en el pasivo del balance como "Ingresos a distribuir en varios ejercicios".

Por el contrario, las diferencias negativas que se produzcan en cada grupo, como norma general, se imputarán a resultados.

⁶⁰⁴ Norma de Valoración 14^a.5 del Plan General de Contabilidad.

No obstante, las diferencias positivas no realizadas podrán llevarse a resultados cuando para cada grupo homogéneo se hayan imputado a resultados en ejercicios anteriores o en el propio ejercicio diferencias negativas de cambio, y por el importe que resultaría de minorar dichas diferencias negativas por las diferencias positivas reconocidas en resultados de ejercicios anteriores.

Las diferencias positivas diferidas en ejercicios anteriores se imputarán a resultados en el ejercicio que venzan o se cancelen anticipadamente los correspondientes valores de renta fija, créditos y débitos o en la medida en que se vayan reconociendo diferencias en cambio negativas por igual o superior importe en cada grupo homogéneo.

IX. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período de la imposición ⁶⁰⁵. Para la determinación de la base imponible se considerarán separadamente los resultados cooperativos de los extracooperativos ⁶⁰⁶.

La base imponible se determinará en las Cooperativas por el régimen de estimación directa y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria ⁶⁰⁷. El método de estimación indirecta tiene carácter subsidiario y sólo podrá utilizarse cuando sea imposible la aplicación del método de estimación directa ⁶⁰⁸.

En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio ⁶⁰⁹, en las demás leyes relativas a

⁶⁰⁵ Artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁰⁶ Artículo 16.1 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, y 13.1 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

⁶⁰⁷ Artículo 47.

⁶⁰⁸ Artículos 50 y 51 de la Ley General Tributaria. Sólo se utilizará cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por las cooperativas no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de la base imponible o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables.

⁶⁰⁹ Sobre el tema, vid. a BUIREU GUARRO, J. y BUIREU BUADES, S.: «Manual de Contabilidad. Nuevo Plan General». Editorial PIRÁMIDE, Madrid, 1.991. BUIREU GUARRO, J. y SANTIAGO MARTÍN, J. D.: «Comentarios contables al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1.984. ESTEBAN MARINA, A.: «La contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades», Gaceta Fiscal, número 22, 1.985. «Impuesto sobre Sociedades: Cálculo de la Base Imponible», Carta Tributaria, Monografías, número 239 y 240, 1.996. TRUJILLANO OLAZARRI, J.: «Problemática contable del nuevo Impuesto sobre Sociedades», Revista Estudios Financieros, números 157, 159 y 161-162, 1.996. GARCÍA-OLMEDO DOMINGUEZ, R.: «El resultado contable y la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades», Ponencia al I Congreso Nacional de Subinspectores de los Tributos, Granada, 1.995. SÁEZ TORRECILLA, A. y CORONA ROMERO, E.: «Análisis sistemático y operativo del Plan General de Contabilidad», McGraw-Hill, 1.991. GONZÁLEZ, J.R.; ARROYO, J.; VILLARINO, C.; ORTEGA, E.; GRAJAL, P.; AMERIGÓ, E. y CORONA, E.: «Curso práctico de contabilidad», Escuela de la Hacienda Pública, 1.991.

dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.⁶¹⁰

A los solos efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas antes señaladas⁶¹¹. Este es el "principio de autonomía de la administración tributaria en orden a la fijación del resultado contable". No tiene trascendencia fuera del ámbito tributario, siendo además una norma de carácter dispositivo para la Administración.

Los ajustes extracontables positivos y negativos practicados por el sujeto pasivo en la declaración o declaraciones anteriores por los ejercicios iniciados antes de la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, son tratados por la nueva ley desde una doble perspectiva, una para extender sus efectos a la declaración o declaraciones que se hubiesen de presentar bajo el ámbito de la nueva Ley. Y otra, para señalar que la entrada en vigor de la mencionada Ley, no puede ni debe suponer que una determinada renta quede sin computar ni que la misma se compute doblemente⁶¹².

El acercamiento entre la base imponible y el resultado contable es una de las medidas más importantes que se contemplan en la nueva Ley, siendo uno de los objetivos dotar a nuestro sistema fiscal de mayores grados de neutralidad y tratando así de evitar, en la medida de lo posible, que los tributos alteren el comportamiento económico de los sujetos pasivos.

⁶¹⁰ En contra de la necesidad de adecuar la contabilidad a las resoluciones del I.C.A.D, Vid. la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 19 de enero de 1.994. Esta Sentencia es analizada por LÓPEZ GETA, J. M^º. «Las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (Sentencia del T.S.J. de Madrid, de 19 de enero de 1.994)». Revista Impuestos. La Ley 1.994 (II), páginas 54 y 55.

⁶¹¹ Artículo 148 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶¹² Disposición Transitoria Primera de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, en ausencia de regulación de una materia en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la norma a aplicar para su cuantificación, calificación o imputación temporal, será la norma contable.

Como norma general, hay que señalar que las partidas registradas contablemente se imputarán al ejercicio en el que se produzca su devengo, o bien, al ejercicio en que se hayan contabilizado, siempre que, en este último caso, ello no suponga una menor tributación.

X. DIFERENCIAS ENTRE LA NORMATIVA CONTABLE Y LA FISCAL.⁶¹³

Se pueden clasificar estas diferencias en:

- GASTOS MODIFICADOS POR LA NORMA FISCAL.

Amortizaciones :

Del inmovilizado material⁶¹⁴.

Acelerada. Libertad de amortización⁶¹⁵.

Contratos de cesión con opción de compra o renovación⁶¹⁶.

Del fondo de comercio⁶¹⁷.

De los Derechos de traspaso⁶¹⁸.

De marcas y otro inmovilizado material⁶¹⁹.

Provisiones:

Para depreciación de Fondos editoriales⁶²⁰

Para insolvencias⁶²¹.

⁶¹³ Si se quieren analizar las causas de la existencia de estas diferencias, Vid. GARBAYO SALAZAR, E. : «La Empresa. Valor contable. Valor fiscal. Sus discrepancias». Editorial Reus, Madrid, 1.994.

⁶¹⁴ Artículo 11. 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶¹⁵ Artículo 11. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶¹⁶ Artículo 11. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶¹⁷ Artículo 11. 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶¹⁸ Artículo 11. 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶¹⁹ Artículo 11. 5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶²⁰ Artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶²¹ Artículo 12. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por depreciación de acciones que no coticen en un mercado organizado ⁶²².

Por depreciación de valores de renta fija que coticen en un mercado organizado ⁶²³.

Para riesgos y gastos ⁶²⁴.

Para responsabilidades ⁶²⁵.

Para reparaciones extraordinarias ⁶²⁶.

Por gastos derivados de ventas, garantías y revisiones ⁶²⁷.

Al fondo de Reversión ⁶²⁸.

Técnicas de entidades aseguradoras ⁶²⁹.

Técnicas de las Sociedades de Garantía Recíproca ⁶³⁰.

A fondos de pensiones ⁶³¹.

• *GASTOS CONTABLES NO DEDUCIBLES.*

Retribución de fondos propios ⁶³².

⁶²² Artículo 12. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶²³ Artículo 12. 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶²⁴ Artículo 13. 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶²⁵ Artículo 13. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶²⁶ Artículo 13. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶²⁷ Artículo 13. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶²⁸ Artículo 13. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶²⁹ Artículo 13. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶³⁰ Artículo 13. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶³¹ Artículo 13. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶³² Artículo 14. 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Impuesto sobre Sociedades ⁶³³.

Multas y sanciones ⁶³⁴.

Pérdidas del juego ⁶³⁵.

Donativos y liberalidades ⁶³⁶.

Dotaciones a fondos internos ⁶³⁷.

Gastos en paraísos fiscales ⁶³⁸.

Subcapitalización ⁶³⁹.

Entidades Exentas:

Gastos de las actividades propias ⁶⁴⁰.

Aplicación de rentas ⁶⁴¹.

Exceso de valor atribuido a prestaciones de trabajo ⁶⁴².

- INGRESOS CONTABLES QUE NO LO SON FISCALMENTE.

Rentas extraordinarias consecuencia de la inflación ⁶⁴³.

Rentas obtenidas por entidades parcialmente exentas ⁶⁴⁴.

⁶³³ Artículo 14. 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶³⁴ Artículo 14. 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶³⁵ Artículo 14. 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶³⁶ Artículo 14. 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶³⁷ Artículo 14. 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶³⁸ Artículo 14. 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El Real Decreto 1.080/1.991, de 5 de julio determina los países o territorios considerados reglamentariamente como paraísos fiscales.

⁶³⁹ Artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁴⁰ Artículo 135. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁴¹ Artículo 135. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁴² Artículo 135. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁴³ Artículo 15. 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁴⁴ Artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Ayudas a la política pesquera y agraria comunitaria ⁶⁴⁵.

Transmisión de elementos afectos al Fondo de educación y promoción ⁶⁴⁶.

Rentas obtenidas por la atribución de bienes y derechos de las Cámaras Agrarias a las Cooperativas ⁶⁴⁷.

- INGRESOS FISCALES Y NO CONTABLES.

Recuperación de valor de los elementos patrimoniales adquiridos a una entidad vinculada que en su día realizó una corrección de valor deducible al determinar la base imponible ⁶⁴⁸.

Pérdida sufrida en la transmisión de elementos patrimoniales que se adquieren de nuevo dentro de los seis meses siguientes a la transmisión ⁶⁴⁹.

Imputación de bases imponibles procedentes de sociedades transparentes ⁶⁵⁰.

Imputación de rentas en Transparencia Fiscal Internacional ⁶⁵¹.

- VALORACIÓN FISCAL Y CONTABLE DISTINTAS.

Revalorizaciones contables que no se integran en la base imponible ⁶⁵².

⁶⁴⁵ Disposición Adicional Undécima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y Quinta de la Ley 42/1.994.

⁶⁴⁶ Artículo 19 Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁶⁴⁷ Disposición Adicional Quinta Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁶⁴⁸ Artículo 19. 6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁴⁹ Artículo 19. 6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁵⁰ Artículo 75. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁵¹ Artículo 121. 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁵² Artículo 15.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Valoración fiscal a precio normal de mercado⁶⁵³.

Operaciones entre personas vinculadas⁶⁵⁴.

Elevación al íntegro de retribuciones líquidas⁶⁵⁵.

- DIFERENCIAS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL.

Contabilización en período diferente para conseguir la imagen fiel de la cooperativa⁶⁵⁶.

Rentas obtenidas por operaciones con precio aplazado⁶⁵⁷.

Rentas extraordinarias reinvertidas⁶⁵⁸.

⁶⁵³ Artículos 15. 2 y 17. 1 y 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁵⁴ Artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁵⁵ Artículo 17. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁵⁶ Artículo 19. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁵⁷ Artículo 19. 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁵⁸ Artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

XI. EXISTENCIAS E INGRESOS.⁶⁵⁹

Los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción⁶⁶⁰.

El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan, hasta que los bienes se hallen en almacén. Son gastos adicionales, los de transporte, derechos arancelarios, seguros, etc. Con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, sólo se incluirá en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

El coste de producción se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto considerado, así como la fracción correspondiente de los costes indirectos habidos en el período de elaboración o fabricación.

Cuando se trate de bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de modo individualizado, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. Los métodos FIFO⁶⁶¹, LIFO⁶⁶² u otro análogo son aceptables y pueden adoptarse, si la cooperativa los considera más conveniente para su gestión.

⁶⁵⁹ Sobre este tema Vid. a CASTELLÓ TALIANI, E. y RIPOLL FELIU, V.M. : «Normas legales en la valoración de existencias», Tribuna Fiscal, número 24, 1.992, página 33. RIPOLL FELIU, V.M. : «Las existencias en el nuevo Plan General de Contabilidad», Tribuna Fiscal, número 7, 1.991, página 58. GARCÍA RODRIGUEZ, A. M. y DEL RÍO SÁNCHEZ, R. : «La valoración contable de las existencias en las empresas inmobiliarias», Revista Estudios Financieros, número 161-162, agosto - septiembre de 1.996.

⁶⁶⁰ Norma de Valoración 13ª. del Plan General de Contabilidad.

⁶⁶¹ Primera entrada, primera salida.

⁶⁶² Última entrada, primera salida.

En casos excepcionales y para determinados sectores de actividad se podrán valorar ciertas materias primas y consumibles por una cantidad y valor fijos, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- a) que se renueven constantemente,
- b) que su valor global y su composición no varíen sensiblemente y,
- c) que dicho valor global, sea de importancia secundaria para la cooperativa.

La aplicación de este sistema se especificará en la Memoria, fundamentando su aplicación y el importe que significa esa cantidad y valor fijos.

Se computarán como ingresos íntegros la totalidad de los derivados de las actividades de todo tipo desarrolladas por la Cooperativa, así como los procedentes de la cesión a terceros de bienes o derechos.

Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas, en todo caso, con deducción del importe de la retención correspondiente, salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas, por lo tanto siempre se registrarán por su importe íntegro ⁶⁶³.

En particular, se comprenderán dentro de los ingresos, entre otros:

- a) Ingresos por ventas y servicios.

Los derivados del ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Aquí se incluyen los ingresos que provienen o son propios del objeto social de la Cooperativa (ventas, ejecuciones de

⁶⁶³ Artículo 17.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

obra y prestaciones de servicios). Las ventas deben de contabilizarse sin incluir los impuestos que gravan estas operaciones, incluso los impuestos especiales ⁶⁶⁴.

Con respecto a los suplidos, los gastos realizados en nombre y por cuenta del cliente sólo deben de incluirse entre la cifra de ingresos si forman parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluyéndose en caso contrario.

b) Bonificaciones y descuentos sobre compras.

El Plan General de Contabilidad ⁶⁶⁵ señala que los descuentos y similares incluidos en factura se consideran menor importe de la compraventa.

Los rappels obtenidos por alcanzar un determinado volumen de pedidos se contabilizan como tales de forma independiente y su saldo se traspa a fin de ejercicio a la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

En cuanto a su imputación temporal, si están totalmente determinadas y pactadas las condiciones de su obtención, deberán imputarse al ejercicio correspondiente a las compras a las que va asociado el rappels. Si se desconoce el importe del rappel a obtener, habrá de imputarse al período de su concesión.

Los descuentos por pronto pago en factura o fuera de ella se consideran ingresos o gastos financieros.

Los descuentos posteriores a la recepción de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas se contabilizarán en la cuenta "Devoluciones de compras/ventas y Operaciones similares".

⁶⁶⁴Norma de Valoración 18.ª del Plan General de Contabilidad.

⁶⁶⁵Norma de Valoración 17.ª.

- c) Trabajos realizados para la construcción, fabricación o mejora del inmovilizado de la Cooperativa.

Los gastos realizados durante el ejercicio por este motivo se cargarán en la cuenta correspondiente de gasto. A fin de ejercicio, si el trabajo no ha terminado, o cuando este termine, se deberá cargar a las cuentas de inmovilizaciones materiales en curso o inmovilizaciones materiales respectivamente, con abono a la cuenta de ingreso correspondiente a trabajos realizados para la cooperativa ⁶⁶⁶.

- d) Rendimientos provenientes de la colocación de capitales y de elementos patrimoniales.

Las contraprestaciones que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad corresponda a la Cooperativa y que no se hallen afectos a las actividades que constituyen su objeto social. Entre otros:

*Arrendamientos.

*Dividendos.

*Participaciones.

*Intereses.

- e) Adquisiciones a título gratuito.

Los incrementos de patrimonio a título lucrativo obtenidos por la Cooperativa están sujetos al Impuesto sobre Sociedades, y no lo están al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ⁶⁶⁷.

- f) Subvenciones corrientes y de capital.

- g) Provisiones no aplicadas a su finalidad.

- h) Imputación de rendimientos obtenidos por sociedades transparentes.

⁶⁶⁶Norma de Valoración 3.ª. e. del Plan General de Contabilidad.

⁶⁶⁷Ley 29/87 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- i) Indemnizaciones devengadas sobre operaciones y valores de explotación.
- j) Ingresos accesorios a la explotación ⁶⁶⁸.

No tendrán la consideración de ingresos cooperativos:

- a) Los derivados de aportaciones realizadas por los socios por su participación en el capital de la cooperativa.
- b) No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la percepción de las ayudas de la política pesquera comunitaria, por la paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países ⁶⁶⁹.
- c) Las subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria, no integrándose en la base imponible del impuesto, las rentas positivas que tengan por causa la percepción de los siguientes ingresos públicos ⁶⁷⁰.
 - Abandono definitivo del cultivo de viñedos.
 - Prima al arranque de plantaciones de manzanos.
 - Prima al arranque de plataneras.
 - Abandono definitivo de la producción lechera.
 - Abandono definitivo de la actividad pesquera.

⁶⁶⁸El Plan General de Contabilidad los contempla en el subgrupo 75: "Otros ingresos de gestión".

⁶⁶⁹Siendo de aplicación a estas últimas lo previsto en la disposición adicional quinta de la Ley 42/1.994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, desde la fecha de entrada en vigor de la misma. Disposición Adicional Undécima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁷⁰Disposición Adicional Quinta de la Ley 42/1.994.

- d) La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento, de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades empresariales ⁶⁷¹.

Para los puntos b), c) y d), hay que tener en cuenta que para calcular la renta que no se integrará en la base imponible cooperativa se tendrá en cuenta tanto el importe de las ayudas percibidas como las pérdidas patrimoniales que, en su caso, se produzcan en los elementos afectos a las actividades. Cuando el importe de esas ayudas sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos podrá integrarse en la base imponible la diferencia negativa. Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas ⁶⁷².

- e) No se computarán en la base imponible cooperativa, los ingresos e incrementos de patrimonio obtenidos en relación con el Fondo de Educación y Promoción, siempre que se trasladen al citado fondo ⁶⁷³. Tal y como señala DÍAZ YANEZ ⁶⁷⁴, si se transmite por ejemplo un local, afecto a dicho fondo, no se imputarán en la base imponible los rendimientos que se hubiesen producido, siempre que se destinen a una mayor dotación del mencionado fondo.

Los ingresos financieros son rentas a favor de la Cooperativa, devengadas en el ejercicio, provenientes de participaciones en capital, de la posesión de valores de renta fija, de créditos y de descuentos sobre compras por pronto pago.

⁶⁷¹ Disposición Adicional Quinta 1. de la Ley 42/1.994 .

⁶⁷² Disposición Adicional Quinta, dos de la Ley 42/1.994 .

⁶⁷³ Artículo 19. 7 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁶⁷⁴ «Guía del Impuesto sobre Sociedades». Op. Cit., página 1020.

Se deberán contabilizar cuando nazca el derecho a percibir los dividendos, al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos. Es decir han de estar contabilizados a fin de ejercicio aunque no se hayan puesto al cobro ⁶⁷⁵.

También son ingresos financieros, los producidos en la enajenación de valores de renta fija o variable y los producidos por modificaciones del tipo de cambio en valores de renta fija, créditos, deudas y efectivo, en moneda extranjera, devengándose en este último caso, de acuerdo con las Norma de Valoración del Plan General de Contabilidad.

A los efectos de la obligación de retener sobre los rendimientos implícitos del capital mobiliario, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, esta retención se efectuará por las siguientes personas o entidades ⁶⁷⁶:

- En los rendimientos obtenidos en la transmisión o reembolso de los activos financieros sobre los que reglamentariamente se hubiera establecido la obligación de retener, el retenedor será la entidad emisora o las instituciones financieras encargadas de la operación.
- En los rendimientos obtenidos en transmisiones relativas a operaciones que no se documenten en títulos, así como en las transmisiones encargadas a una institución financiera, el retenedor será el Banco, caja o entidad que actúe por cuenta del transmitente.

⁶⁷⁵ Vid., entre otros a GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: «Problemática contable de los títulos con rendimiento implícito», Revista Estudios Financieros, número 153, 1.996.

⁶⁷⁶ Disposición Adicional Cuarta de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- En los casos no recogidos en los apartados anteriores, será obligatoria la intervención de fedatario público que practicará la correspondiente retención.

Para proceder a la enajenación u obtención del reembolso de los títulos o activos con rendimientos implícitos que deban ser objeto de retención, habrá de acreditarse la previa adquisición de los mismos con intervención de los fedatarios o instituciones financieras mencionadas en el apartado anterior, así como el precio al que se realizó la operación.

El emisor o las instituciones financieras encargadas de la operación que, de acuerdo con el párrafo anterior, no deban efectuar el reembolso al tenedor del título o activo, deberá constituir por dicha cantidad depósito a disposición de la autoridad judicial.

Los fedatarios públicos que intervengan o medien en la emisión, suscripción, transmisión, canje, conversión, cancelación y reembolso de efectos públicos, valores o cualquiera otros títulos y activos financieros, así como en operaciones relativas a derechos reales sobre los mismos, vendrán obligados a comunicar tales operaciones a la Administración Tributaria presentando relación nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de los efectos públicos, valores, títulos y activos, así como del precio y fecha de la operación, en los plazos y de acuerdo con el modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

La misma obligación recaerá sobre las entidades y establecimientos financieros de crédito, las sociedades y agencias de valores, los demás intermediarios financieros y cualquier persona física o jurídica que se dedique con habitualidad a la intermediación y colocación de efectos públicos, valores o cualesquiera otros títulos de activos financieros, índices, futuros y opciones

sobre ellos; incluso los documentos mediante anotaciones en cuenta, respecto de las operaciones que impliquen, directa o indirectamente, la captación o colocación de recursos a través de cualquier clase de valores o efectos.

Asimismo estarán sujetas a esta obligación de información las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva respecto de las acciones y participaciones en dichas instituciones.

Las obligaciones de información que establece este apartado se entenderán cumplidas respecto a las operaciones sometidas a retención que en él se mencionan, con la presentación de la relación de perceptores, ajustada al modelo oficial del resumen anual de retenciones correspondiente.

Deberá comunicarse a la Administración Tributaria la emisión de certificados, resguardos o documentos representativos de la adquisición de metales u objetos preciosos, timbres de valor filatélico o piezas de valor numismático, por las personas físicas o jurídicas que se dediquen con habitualidad a la promoción de la inversión en dichos valores.

A los efectos previstos anteriormente, tienen la consideración de rendimientos implícitos de capital mobiliario, los generados mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento de aquellas operaciones cuyo rendimiento se fije, total o parcialmente, de forma implícita, a través de documentos tales como letras de cambio, pagarés, bonos, obligaciones, cédulas y cualquier otro título similar utilizado para la captación de recursos ajenos, incluyéndose dentro de este concepto las primas de emisión, amortización o reembolso. Prácticamente se puede señalar que rendimiento implícito es aquel que se percibe conjuntamente con el capital.

El importe de los dividendos devengados o de los intereses, explícitos devengados y no vencidos en el momento de la compra, de los valores negociables, no formará parte del precio de adquisición. Esto es lo que se denomina "cupón corrido". Dichos dividendos o intereses se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento. A estos efectos, se entenderá por "intereses explícitos" aquellos rendimientos que no formen parte del valor de reembolso ⁶⁷⁷.

Esta norma no afectará a los valores que se adquieran por su importe efectivo descontado, como letras de cambio, certificados de depósito o títulos similares con intereses pagados por anticipado. Pero es aplicable no sólo en relación a los valores mobiliarios de renta fija, sino también a los de renta variable, cuando los rendimientos percibidos se hayan generado con anterioridad a la adquisición de los mismos.

En el precio de adquisición se comprende el cupón y el dividendo devengado hasta el día de la fecha.

Se calcula el "cupón corrido" mediante la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Interés} \times \text{Tiempo}}{\text{Periodo}}$$

El Interés es el total bruto percibido. El Tiempo el transcurrido del vencimiento, y el Período es el de vencimiento.

Cuando se trata de acciones y participaciones, la valoración del "cupón corrido" presenta complicaciones ya que el rendimiento no se genera de forma

⁶⁷⁷ Norma de Valoración 8.ª del Plan General de Contabilidad.

continúa a lo largo del tiempo. Sin embargo debe de aplicarse esta ficción con efectos exclusivamente prácticos.

Se entienden por "derechos de suscripción"⁶⁷⁸ el derecho que poseen los antiguos accionistas de una sociedad de mantener la misma proporción en el capital social cuando se produce una ampliación de capital⁶⁷⁹.

Para ello las nuevas acciones deben de ofrecerse con antelación a los antiguos accionistas.

Los antiguos accionistas pueden ejercitar totalmente sus derechos de suscripción preferente acudiendo a la ampliación y manteniendo su misma participación, bien hacerlo parcialmente o no hacerlo y vender los derechos de suscripción sobrantes.

Según el Plan General de Contabilidad⁶⁸⁰, en el caso de venta de derechos preferentes de suscripción o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el precio de adquisición de los respectivos valores. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia; al mismo tiempo, se reducirá proporcionalmente el importe de las correcciones valorativas contabilizadas.

En el caso de compra de los derechos de suscripción para ejercitarlos, el importe de dichos derechos se entenderá incluido en el precio de adquisición de las acciones suscritas.

⁶⁷⁸ Vid., entre otros a LEBRÓN PÉREZ, J.A. : «Teoría general del derecho de suscripción», Revista Estudios Financieros, número 105, 1.991.

⁶⁷⁹ Artículo 158 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

⁶⁸⁰ Norma de Valoración 8.ª 1. c..

Las fórmulas valorativas más comunes son :

1.- Sistema del Valor Teórico.

$$V.T.D.S. = \frac{N(C - E)}{(N + A)}$$

N: Número de acciones nuevas que se emite por cada antigua.

C: Cotización de una acción antes de la ampliación.

E: Desembolso que corresponde a cada acción nueva.

A: Número de acciones antiguas por cada nueva que se emite.

2.- Sistema del Coste del Derecho.

$$C.D. = \frac{N(C^* - E)}{N + A}$$

C* : Coste de una acción vieja. (Coste medio cuando existan acciones de coste diferente).

3.- Sistema de Kester.

Cotización acción _____ Cotización derecho
 Coste acción _____ X

X : Coste del derecho.

Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada ⁶⁸¹ los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda a la Cooperativa y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.

El valor de estos elementos patrimoniales, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales.

Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad de la Cooperativa cuando ésta ostente la posesión sobre los mismos.

Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

Este precepto admite como prueba en contrario los dos supuestos previsibles de financiación de los activos ocultos: la financiación ajena a través de deuda o pasivos ocultos y la financiación por los socios exteriorizada mediante créditos de estos frente a la sociedad.

El antiguo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, añadía otro medio de prueba ⁶⁸²: beneficios no distribuidos que hubiesen formado parte con

⁶⁸¹ Artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Vid, sobre este tema y entre otros a FERNÁNDEZ - ARAMBURU LEÓN, A. : «El descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos en el Impuesto de Sociedades», Carta Tributaria, número 145, octubre de 1.991. PEÑA GARBÍN, J. M. «Gravamen de los elementos ocultos en contabilidad», Revista Estudios Financieros, número 160, julio de 1.996.

⁶⁸² Artículo 143.

anterioridad de la base imponible en este impuesto. Se podría admitir también este medio de prueba en el ámbito de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del principio de libertad de prueba proclamado en el Código Civil, Ley de Enjuiciamiento Civil y Ley General Tributaria; pero teniendo en cuenta que ha de tratarse de beneficios que deriven a su vez de operaciones o transacciones económicas ocultadas y no a diferencias de calificación, valoración o imputación de los ingresos y gastos que configuran el resultado contable.

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de la misma o, si no fuere posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley General Tributaria ⁶⁸³.

Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad de la Cooperativa deudas inexistentes.

El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que la Cooperativa pruebe que corresponde a otro u otros.

Si la Cooperativa probase que corresponde a un período impositivo prescrito la presunción queda vencida porque el beneficio ocultado con que se adquirieron los rendimientos tuvo que ser anterior.

⁶⁸³ Artículo 52.1 según redacción dada por la Ley 25/1.995, de 20 de julio : Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale o estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. Precios medios en el mercado. Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros. Dictamen de peritos de la administración. Tasación pericial contradictoria. Cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la ley de cada tributo.

En las transmisiones onerosas por actos inter-vivos de bienes y derechos, cuando el valor comprobado a efectos de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, éste último sin perjuicio de la tributación que corresponda por el impuesto citado, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales⁶⁸⁴ derivados de transmisiones a título lucrativo.⁶⁸⁵

Para la aplicación de esta norma se requiere el cumplimiento de una serie de requisitos⁶⁸⁶:

- 1) Que se trate de una transmisión onerosa por actos inter vivos. Ello implica que se aplique solamente a las transmisiones patrimoniales en concepto de "Transmisiones Onerosas", quedando excluidas las transmisiones mortis causa, las donaciones, las operaciones societarias y las transmisiones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 2) Se han de transmitir bienes y derechos.
- 3) El valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales ha de ser un valor firme.
- 4) El valor comprobado exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento. Este documento no es otro que el contrato de transmisión.

⁶⁸⁴ Hay que entender ahora rendimientos.

⁶⁸⁵ Artículo 14. 7 del Real Decreto Legislativo 1/1.993 que regula el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Véase también la Circular 4/ 1.989, de 29 de diciembre de la Dirección General de Tributos que interpreta este apartado.

⁶⁸⁶ Vid. entre otros a ROZAS VALDÉS, J.A. : «La disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos. Análisis crítico y propuesta alternativa». Revista Impuestos (I) 1.991.

- 5) La diferencia entre el valor comprobado y el consignado por las partes exceda en más de un 20 por 100 del valor consignado y esta diferencia supere los dos millones de pesetas.

Se han de cumplir los dos requisitos, uno sólo es insuficiente para la aplicación de esta norma.

- 6) Sin perjuicio de la tributación que corresponda por el impuesto citado. Es decir, sin perjuicio de la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
- 7) La aplicación de esta disposición tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias derivadas de los incrementos de patrimonio lucrativos.

Los afectados son transmitentes y adquirentes.

Esta norma contempla la existencia de una diferencia entre el importe declarado de la contraprestación libremente convenida entre las partes en una transmisión onerosa de bienes y la valoración que la Administración establece a posteriori.

Deriva de ello la existencia de una transmisión complementaria de carácter lucrativo, que se podría considerar en abierta oposición a lo establecido en la Ley General Tributaria, ya que altera la verdadera naturaleza jurídica de la transmisión ⁶⁸⁷.

En las transmisiones lucrativas el rendimiento se calcula por la diferencia entre el valor neto contable y el valor normal de mercado ⁶⁸⁸.

⁶⁸⁷El artículo 28. 2 de la Ley General Tributaria señala que el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

⁶⁸⁸Artículo 15. 2 a de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En las adquisiciones lucrativas el valor a tener en cuenta en futuras enajenaciones es, en virtud de la norma antes señalada, también el valor de mercado.

En el análisis a esta disposición no puede decirse que esta medida sea confiscatoria pero sí que atenta contra el principio de capacidad económica, discriminando las tributaciones referidas a un mismo bien según el impuesto que se aplique y la naturaleza del adquirente o transmitente.

XII. GASTOS.

Cuatro características debe de reunir un gasto para tener la condición de fiscalmente deducible en una cooperativa ⁶⁸⁹:

- Necesario. Lo que se trata es de gravar las distribuciones de beneficios bajo la apariencia de gastos, y de reputar deducibles todos aquellos gastos que están asociados a los ingresos. Aunque la nueva Ley no lo señala, indirectamente podemos deducirlo ya que no son gastos deducibles fiscalmente la liberalidades ⁶⁹⁰.
- Justificado. Los gastos se justificarán, a efectos fiscales, (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido) mediante la factura completa, entendida como aquel documento en el que constan los datos siguientes: numeración, identificación completa del expedidor y del destinatario, descripción de la operación y contraprestación, lugar y fecha de emisión ⁶⁹¹.
- Contabilizado. Con las excepciones previstas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades ⁶⁹².

⁶⁸⁹ Vid., entre otros, sobre este tema a GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades», Lex Nova, Valladolid, 1.992.

⁶⁹⁰ Vid., entre otros y sobre este tema a MAGRANER MORENO, F. J.: «Una reflexión en torno al estado actual del concepto de gasto necesario (a propósito de la Resolución del TEAC de 28 de abril de 1.993)», J.T. , número 22, octubre 1.993, página 15. BANACLOCHE PÉREZ, J.: «Las liberalidades tributarias», Impuestos, número 19, octubre 1.996, página 1.

⁶⁹¹ Vid., entre otros a MAGRANER MORENO, F. J.: «La justificación del gasto en el Impuesto sobre Sociedades :la factura completa como medio de prueba», Civitas, Revista de Derecho Financiero, número 74, abril - junio de 1.992, página 283. «La justificación del pago de servicios personales prestados a una Cooperativa fiscalmente protegida mediante una relación manuscrita con un conjunto de nombres, primer apellido y especificación de la cantidad percibida, sin ninguna otra especificación ni firma de los supuestos perceptores, no permite admitir como gasto deducible las cantidades figuradas en la misma a efectos de determinar el rendimiento neto sujeto a tributar por el Impuesto sobre Sociedades.». Tribunal Económico Administrativo Central. Acuerdo de 2 de julio de 1.991.

⁶⁹² En especial la del artículo 19. 3..Dicho artículo señala lo siguiente: «No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de Pérdidas y

- Imputable a un ejercicio determinado. Los gastos sólo son deducibles en el ejercicio en que se han producido, con las excepciones previstas la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁶⁹³.

Son gastos deducibles para una cooperativa, entre otros, los siguientes:

- Adquisiciones corrientes de bienes y servicios efectuadas a terceros (compras de servicios o bienes para la reventa o transformación). No se incluirán como gasto, lógicamente, las existencias finales.
- Gastos del personal empleado. Se integrarán en los gastos de personal⁶⁹⁴:
 - a) Los sueldos, salarios y remuneraciones de toda índole del personal asalariado. Una Resolución de la Dirección General de Tributos⁶⁹⁵ señala que las cooperativas de trabajo asociado pueden optar, reflejándolo en los Estatutos, porque los socios trabajadores estén en la Seguridad Social como trabajadores autónomos. En las cotizaciones a este régimen la obligación de cotizar corresponde a los socios. El pago por parte de la cooperativa da lugar a una retribución de trabajo en especie, con la obligación para la cooperativa de efectuar un ingreso a cuenta. Las cuotas podrán deducirse por los socios como gastos para determinar los rendimientos de trabajo, y para la cooperativa serán deducibles en cuanto contraprestación de los servicios personales para la

Ganancias en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputaran en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. no obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuara en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores”.

⁶⁹³ Artículo 19.3.

⁶⁹⁴ Vid., AMEZQUETA ZUNZARREN, J.M. «Los gastos de personal en el Impuesto de Sociedades». Revista Impuestos, 1.994 (I), páginas 1.378 y siguientes.

⁶⁹⁵ De 27 de abril de 1.994 . Esta Resolución se basa en la Disposición Adicional 4ª de la Ley General de Cooperativas y el 18 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

actividad desarrollada por la misma. Los socios de estas mismas cooperativas tienen derecho a percibir periódicamente, en plazo no superior a un mes, anticipos laborales en cuantía similar a las retribuciones normales de la zona y sector de actividad para los distintos puestos de trabajo o categorías profesionales. Se consideran rendimiento del trabajo personal del socio el importe de los anticipos laborales que no superen esa cuantía. Los rendimientos que excedan serán considerados rendimientos de capital mobiliario a efectos de efectuar sobre ellos las retenciones correspondientes ⁶⁹⁶.

b) Las cargas sociales de todo tipo correspondientes a dicho personal.

- Tributos deducibles de los ingresos. Por regla general, son deducibles los tributos locales ⁶⁹⁷ y el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado no deducible. No serán deducibles los tributos directos tales como el Impuesto sobre Sociedades. No se considerarán gasto deducible las cuotas del Impuesto sobre Sociedades y de cualquier otro tributo sobre el capital o sobre la renta. Si una cooperativa es declarada responsable solidario por aplicación de la Ley General Tributaria ⁶⁹⁸, y paga la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido del deudor principal al ser responsable solidario, no está pagando una multa, sino que está sustituyendo al sujeto pasivo por imperativo legal. Esta cuota, que para el sujeto pasivo no sería gasto deducible sino que la compensaría con el

⁶⁹⁶ Artículos 118 de la Ley General de Cooperativas y 28 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁶⁹⁷ Además de la bibliografía ya indicada con respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el de Actividades Económicas, Vid., a CORS MEYA, F.X. :«Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, Op. Cit., páginas 835 y siguientes. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. :«El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», en La reforma de las Haciendas Locales, I, Lex Nova, Valladolid, 1.991. CASANA MERINO, F. «El Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», Marcial Pons, Madrid, 1.994. HERNÁNDEZ LAVADO, :«El Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», en La reforma de las Haciendas Locales, Op. Cit., páginas 83 y siguientes. SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y CALATRAVA ESCOBAR, M.J. :« El Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, Op. Cit., páginas 857 y siguientes.

⁶⁹⁸ Artículo 72.

Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido, es no deducible para el responsable y por lo tanto, gasto deducible en su imposición personal. Contablemente, se habrá recogido en la cuenta 631, "otros tributos", que al regularizar se integrará directamente en la cuenta de resultados no procediendo realizar ninguna corrección por este concepto.⁶⁹⁹

- Trabajos, suministros y servicios exteriores. Se consideran como tales las adquisiciones corrientes de bienes que no tengan la consideración estricta de existencias, aun cuando sean inventariables, y los servicios prestados por terceros para la realización de la actividad de la Cooperativa o para facilitar la gestión de su patrimonio. (Alquileres, gastos de conservación y reparación, primas de seguro, material de oficina, suministros, etc.).

Gastos financieros por la utilización de capitales ajenos. A diferencia de la legislación anterior, a partir de la entrada en vigor de la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades, pueden integrarse en la base imponible del ejercicio en que se obtengan, los rendimientos implícitos negativos obtenidos por los sujetos pasivos del impuesto, debidamente contabilizados. También deben tenerse en cuenta los intereses de demora tributarios para determinar la base imponible, dado que la ley del impuesto no establece ninguna excepción a la deducción de estos intereses y que son gastos de acuerdo con la norma contable.

⁶⁹⁹ Vid., a este respecto a ALONSO GONZÁLEZ, L. M. : «Las cuotas de IVA liquidadas por la Inspección de los tributos como gasto deducible», Impuestos, número 13, 1.995.

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles ⁷⁰⁰:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios, con las excepciones previstas en la Ley General de Cooperativas. Cualquiera que sea su denominación ⁷⁰¹.
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización. ⁷⁰²
- c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.
- d) Las pérdidas del juego.
- e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la cooperativa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios.
- f) Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto de la Ley 8/1.987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones.

En la contabilización a la provisión para pensiones y obligaciones similares se incluirán los gastos devengados, por las estimaciones realizadas según cálculos actuariales, con el objeto de nutrir los

⁷⁰⁰ Artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷⁰¹ Vid. entre otros a PALLARÉS RODRÍGUEZ MARÍA DEL ROSARIO. : «Las primas de asistencia a juntas». Revista Tribuna Fiscal. Número 13, 1.991, página 61. Sobre este tema el Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de mayo de 1.989, considera que son gastos no deducibles las cantidades abonadas en concepto de primas de asistencia a Junta General.

⁷⁰² La Norma de Valoración número 16 del Plan General de Contabilidad regula la contabilización del Impuesto sobre el beneficio. La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de abril de 1.992 regula algunos aspectos de dicha valoración.

fondos internos necesarios para cubrir las obligaciones legales o contractuales, sin perjuicio de la imputación a la provisión de los rendimientos financieros generados a su favor ⁷⁰³. Se origina una diferencia temporal que se imputará fiscalmente en el período impositivo en que se abonen las prestaciones ⁷⁰⁴.

- g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales ⁷⁰⁵, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada. Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.
- h) No tendrán la consideración de partida deducible para la determinación de la base imponible las cantidades distribuidas entre los socios de la cooperativa a cuenta de sus beneficios ni el exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, sobre su valor de mercado determinado conforme a lo dispuesto sobre la valoración de las operaciones cooperativizadas en la Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas ⁷⁰⁶.

⁷⁰³ Norma de Valoración 19ª. del Plan General de Contabilidad.

⁷⁰⁴ Vid., artículo 19.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷⁰⁵ El Real Decreto 1.080/1.991, de 5 de julio, determina los países o territorios considerados reglamentariamente como paraísos fiscales.

⁷⁰⁶ Artículo 20 Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

- i) Los gastos y disminuciones patrimoniales realizados u obtenidos en relación con el Fondo de Educación y Promoción, y en particular ⁷⁰⁷:
- Los gastos corrientes de formación, educación y promoción cultural.
 - Los gastos de conservación, reparación y amortización de los bienes del inmovilizado afectos al Fondo.
 - Las pérdidas producidas en la enajenación de esos mismos bienes.

En cambio sí serán deducibles las cantidades satisfechas y el valor contable de los bienes entregados en concepto de donación en cuanto sean aplicables a la consecución de los fines propios de las siguientes entidades donatarias:

- a) Las sociedades de desarrollo industrial regional ⁷⁰⁸. Tanto cantidades como bienes.
- b) Las federaciones deportivas españolas, territoriales de ámbito autonómico y los clubes deportivos, en relación a las cantidades recibidas de las sociedades anónimas deportivas para la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales (entidad donante), siempre que entre las referidas entidades se haya establecido un vínculo contractual oneroso necesario para la realización del objeto y finalidad de las referidas federaciones y clubes deportivos. Se refiere sólo a cantidades, no a bienes.

Las transmisiones a que se refiere este apartado no determinarán para la entidad transmitente la obtención de rentas, positivas o negativas ⁷⁰⁹.

⁷⁰⁷ Artículo 19. 5 y 7 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁷⁰⁸ Vid., Disposición Transitoria 7ª. De la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷⁰⁹ De las previstas en el apartado 3 del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- c) Las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos reguladas en la Ley 30/1.994, con el límite señalado en la mencionada normativa.
- d) Las previstas en las Disposiciones Transitorias Sexta y Séptima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a los "Utensilios y las Herramientas", hay que distinguir, dentro de ellos, los utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos que se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.

Con carácter general, los utensilios y herramientas que no formen parte de una máquina y cuyo período de utilización se estime no superior a un año, deben cargarse como gasto del ejercicio. Si el período de utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta del inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.

Las plantillas y moldes utilizados con carácter permanente en fabricación de serie deben formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el período de vida útil que se estime.

Los moldes utilizados para fabricaciones aisladas, por encargo, no deben considerarse como inventariables ⁷¹⁰.

⁷¹⁰ Norma de Valoración 3.ª d. del Plan General de Contabilidad.

Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario ⁷¹¹.

El Impuesto sobre beneficios del ejercicio a contabilizar por la Cooperativa no coincide con la cantidad a pagar a la Administración ya que como indica el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas ⁷¹², la cifra del Impuesto sobre beneficios será la correspondiente al resultado económico de la Cooperativa (no a la base imponible del impuesto), debiendo recogerse las diferencias existentes entre uno y otro importe mediante la contabilidad.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades lo considera expresamente como un gasto no deducible ⁷¹³.

Para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades ⁷¹⁴, se considerarán las diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal, entendido este como la base imponible del impuesto, siempre que se deban a las siguientes causas ⁷¹⁵:

- Diferencias en la definición de los gastos e ingresos entre el ámbito económico y el tributario.

⁷¹¹ Norma de Valoración 3.ª f. del Plan General de Contabilidad.

⁷¹² Artículo 200.

⁷¹³ Artículo 14. 1. b..

⁷¹⁴ Sobre este tema, Vid. a FERNÁNDEZ LÓPEZ, J.A. : «Contabilización de los tributos, según el Nuevo Plan General de Contabilidad». Y a LÓPEZ COMBARROS J.L. : «Contabilización del Impuesto sobre Sociedades», Carta Tributaria, Monografía, número 176, 1.993.

⁷¹⁵ Norma de Valoración 16ª. del Plan General de Contabilidad.

- Diferencias entre los criterios temporales de imputación de ingresos y gastos utilizados en los indicados ámbitos.
- La admisión en el ámbito fiscal de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Las diferencias entre ambas magnitudes pueden clasificarse en:

- A) Diferencias permanentes: Se dan cuando contable y fiscalmente no coinciden los criterios de lo que es o no es gasto o ingreso, excluidas las pérdidas compensadas. Por ejemplo todos aquellos gastos que contablemente lo son pero que fiscalmente no, y viceversa.
- B) Diferencias temporales: Se dan por la utilización de criterios de imputación temporal distintos contable y fiscalmente. Por lo tanto revierten en períodos subsiguientes.
- C) Pérdidas compensadas, a efectos de la determinación de la base imponible.

El gasto a registrar por el Impuesto sobre Sociedades se calculará sobre el resultado económico antes de impuestos, modificado por las diferencias permanentes.

Las diferencias temporales y las pérdidas compensadas no modificarán el resultado económico a efectos de calcular el importe del gasto por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.

La existencia de pérdidas compensables fiscalmente dará origen a un crédito impositivo que representa un menor impuesto a pagar en el futuro.

Para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades habrá que considerar además, que las bonificaciones y deducciones en la cuota del impuesto,

excluidas las retenciones y los pagos a cuenta, se considerarán como una minoración en el importe del Impuesto sobre Sociedades devengado.

De acuerdo con los criterios anteriores, el importe a contabilizar por el Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio se calculará realizando las siguientes operaciones:

- Se obtendrá el “resultado contable ajustado”, que es el económico antes de impuestos del ejercicio más o menos las “diferencias permanentes” que correspondan al mismo.
- Se calculará el importe del “impuesto bruto”, aplicando el tipo impositivo correspondiente al ejercicio sobre el “resultado contable ajustado”.
- Finalmente, del importe del “impuesto bruto”, según sea positivo o negativo, se restará o sumará, respectivamente, el de las bonificaciones y deducciones de la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta, para obtener el Impuesto sobre Sociedades devengado.

El crédito impositivo como consecuencia de la compensación fiscal de pérdidas se calculará aplicando el tipo impositivo del ejercicio a la base imponible negativa del mismo.

Todo esto conlleva la aparición de tres cuentas de balance:

- Impuesto sobre beneficios anticipados (cuenta 4740), que representa un gasto que se paga en un ejercicio anterior al de su devengo.

- Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (cuenta 4745), que representa un ingreso devengado en el ejercicio que se cierra pero que no se cobra, sino que se compensará en un ejercicio posterior, cuando haya bases imponibles positivas que permitan su compensación.

Impuesto sobre beneficios diferido (cuenta 479), que representa un gasto devengado en el ejercicio que se cierra, que se pagará en otro posterior.

Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial ⁷¹⁶, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia ⁷¹⁷. Además el Código de Comercio ⁷¹⁸ establece que los elementos del inmovilizado y circulante cuya utilización tenga un límite temporal deberán amortizarse sistemáticamente durante el tiempo de su utilización.

⁷¹⁶ Sobre este tema de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades, en general, Vid. entre otros a ANDRÉS AUCEJO, E. «Impuesto sobre Sociedades :gastos deducibles. Amortización», Tribuna Fiscal, número 12, abril, 1.994, página 75. GALAPERO FLORES, R. : «La amortización en la nueva Ley 43/1.995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades». Revista Impuestos, número 6, marzo de 1.996 y a COLAO MARÍN, P. :«La amortización del Inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades». Aranzadi, 1.996. Por su interés, aunque referido al antiguo impuesto, Vid. también a DELGADO GÓMEZ, A. : «Amortizaciones, provisiones y previsiones en el Impuesto sobre Sociedades», DEUSTO, Bilbao, 1.991 ; GARCÍA NOVOA, C. :«Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Tratamiento jurídico tributario», Marcial Pons, Madrid, 1.994. GARCÍA TORRES-FERNÁNDEZ, M.J. :«La amortización en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Caja Rural de Granada, 1.995 y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, G. y PALLARÉS RODRIGUEZ, R. : «Las amortizaciones en el inmovilizado material. Nuevas consideraciones a raíz del Real Decreto Ley 3/1.993, de la Orden Ministerial de 12 de mayo de 1.993 y del Real Decreto Ley 2/1.995», Revista Estudios Financieros, número 147, Junio de 1.995.

⁷¹⁷ Artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷¹⁸ Artículo 39.

Sólo son amortizables los elementos del inmovilizado material o inmaterial.
Nunca las existencias.⁷¹⁹

El importe de las correspondientes amortizaciones se calculará sobre la base del precio de adquisición o coste de producción. A estos efectos será preciso tener en consideración el valor residual cuando este sea significativo. Valor residual se entiende aquel que se espera recuperar, por la venta del inmovilizado una vez esté fuera de servicio, descontados en todo caso los costes necesarios para realizar su venta.

Por vida útil se entiende el período durante el cual se espera razonablemente que el bien inmovilizado va a producir rendimientos normalmente.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

- a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.
- d) Se ajuste a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria.
- e) La Cooperativa justifique su importe. Si la Entidad pretende realizar dotaciones a la amortización diferentes a las que resulten de los sistemas anteriores, la efectividad de la depreciación deberá ser probada por la Cooperativa, -a posteriori y normalmente ante la

⁷¹⁹ La Resolución de la Dirección General de Tributos de 18-11-1.993 califica los elementos patrimoniales según la finalidad o destino de los mismos en existencias o en inmovilizado. Vid., también la Resolución de 15-11-1.993 sobre la amortización de películas y vídeos, y la de 30-05-1.994 sobre la amortización de las aplicaciones informáticas.

Inspección de Hacienda - prueba que puede ser refutada por la Administración ⁷²⁰.

Reglamentariamente se aprobarán las tablas de amortización y el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere la letra d).

Entre los principios que rigen la amortización, hay que destacar:

- a) Principio de generalidad. Se practicará por la totalidad de los bienes susceptibles de amortización. La ley del impuesto nada establece sobre la amortización mínima. La norma contable considera que la amortización debe practicarse de manera sistemática dentro de la vida útil. La amortización mínima sería aquella por la que el correspondiente elemento estaría totalmente amortizado al final de su vida útil según el sistema de amortización elegido.
- b) Principio de individualidad. Se practicará por cada elemento.
- c) Principio de recuperación del coste histórico. Nunca la suma de amortizaciones puede superar el valor por el que se encuentre contabilizado el bien, incluyendo en este concepto no sólo el precio de adquisición o coste de producción del bien sino también las mejoras efectuadas en el mismo.
- d) Principio de continuidad. Para un mismo elemento de activo amortizable no podrá aplicarse por la cooperativa ni sucesiva ni simultáneamente, distintos sistemas de amortización. Es aplicable desde la entrada en funcionamiento (o su adquisición) hasta su pérdida, enajenación o total amortización.

⁷²⁰ Sobre este tema, Vid. entre otros a LACASA SALAS, J. H. y DEL PASO BENGOA, J.: «Procedimiento de la inspección de los tributos», Ciss, Valencia, 1.990. MANTERO SÁENZ, A.: «Procedimiento en la inspección tributaria», (3ª. Edición), Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1.987.

Según el Plan General de Contabilidad, en todos los casos se deducirán las amortizaciones practicadas, las cuales habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos⁷²¹.

Tanto el inmovilizado material, como el inmaterial (si ello es posible) se amortizarán desde su entrada en funcionamiento. En caso contrario, el inmaterial, desde su adquisición.

El concepto de entrada en funcionamiento que parece sinónimo al de puesta en condiciones de funcionamiento que recoge el Plan General de Contabilidad⁷²², tiene trascendencia fiscalmente, no solo para la práctica de las amortizaciones, sino también para el comienzo de la deducción por inversiones.

Se entiende por entrada en funcionamiento aquel momento en que se produce la integración del elemento en el proceso productivo de la cooperativa en condiciones normales de funcionamiento, una vez que ha concluido el período de instalación y prueba.

Según la Dirección General de Tributos⁷²³, las características que permiten precisar la incorporación del elemento al proceso productivo son las siguientes:

- Que la inversión genere ingresos (condición esta que no sería suficiente, ya que se pueden generar ingresos durante el período de prueba) y

⁷²¹Norma de Valoración 2.ª 5.

⁷²²Norma de Valoración 2.ª.

- Que el elemento haya alcanzado su plena capacidad productiva. Esto no quiere decir que el elemento deba de funcionar a plena capacidad continuamente, sino que pueda alcanzar en cualquier momento la plena capacidad.

En el caso de elementos que precisen autorización administrativa de puesta en marcha, el hecho de constatar el correcto funcionamiento de las instalaciones, para otorgar la citada autorización, determina que el elemento ha alcanzado su plena capacidad productiva, pero ello no quiere decir que haya de generar ingresos. Por lo que la fecha a tener en cuenta será aquella en que se cumplan los dos requisitos anteriormente indicados.

La Orden Ministerial de 12 de mayo de 1.993 aprobó las nuevas tablas de coeficientes anuales de amortización, que conservan su vigencia tras la publicación de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades⁷²⁴.

Las diferentes actividades aparecen agrupadas en divisiones (10), siguiendo la clasificación de los diversos sectores económicos que realiza el Impuesto sobre Actividades Económicas, cada división en agrupaciones y estas a su vez en grupos.

Existe un apartado final para aquellos elementos que son comunes para todas las actividades.

Los elementos se amortizarán mediante los coeficientes fijados para los mismos en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, en la correspondiente agrupación de actividades.

⁷²³Consulta de 25 de noviembre de 1.985.

⁷²⁴Apartado 17, del punto segundo de la Disposición Derogatoria. Vid. a COSÍN OCHAITA, R. «Las nuevas tablas de amortización :una comparación a nivel comunitario», Carta Tributaria, número 182, junio de 1.993.

Existe un coeficiente máximo y un período máximo de amortización (que da lugar al coeficiente mínimo al dividir 100 entre el número de años); entre estos límites la Cooperativa podrá libremente escoger el aplicable a cada elemento, pudiendo variarlo en cada ejercicio. El exceso de dotación se considerará no deducible.

Cuando un elemento amortizable no tuviese fijado específicamente un coeficiente de amortización en su correspondiente grupo (o agrupación), sin que pueda ser clasificado entre los comunes, el sujeto pasivo aplicará el coeficiente de las tablas del elemento que figure en las mismas y que más se asimile a aquel elemento. En su defecto el coeficiente máximo de amortización aplicable será el 10 por 100 y el período máximo de 20 años .

Se entenderá que los coeficientes, a efectos de lo previsto anteriormente, han sido establecidos tomando en consideración que los elementos se utilizan durante un turno de trabajo, excepto que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.⁷²⁵

El anterior reglamento del Impuesto sobre Sociedades establecía que si existe más de un turno de trabajo en la cooperativa se puede incrementar el coeficiente mínimo de amortización en el resultado de multiplicar la diferencia entre los coeficientes máximo y mínimo obtenidos de las tablas por el cociente de las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas. El resultado así obtenido será el coeficiente máximo de amortización admisible en este caso. Entendemos que al no haber señalado nada la Ley, no está en vigor. Siempre la Cooperativa podría solicitar un Plan de amortización a la Administración.

⁷²⁵Por ejemplo no cabría modificar los coeficientes, si se estuviese amortizando un local industrial, ya que este se deprecia regularmente con independencia del número de turnos de trabajo que existan. Resolución de la Dirección General de Tributos de 25-10-1.989.

Los nuevos coeficientes de amortización serán de aplicación respecto de los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 1.993. En relación a los elementos del activo que se encuentren en funcionamiento a la entrada en vigor de las nuevas tablas, la Orden establece que:

- a) Los nuevos coeficientes máximos se aplicarán sobre los valores contables o de adquisición.
- b) La amortización acumulada realizada para cada elemento del activo se dividirá por el resultado de aplicar el coeficiente máximo al valor base amortizable del mismo. El coeficiente entero por defecto obtenido representará los años teóricos de utilización anterior, que restado del nuevo período máximo expresado en las tablas determinará el período en que se admitirá su amortización.

El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes ⁷²⁶:

- a') 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a cinco años.
- b') 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a cinco años e inferior a ocho años.
- c') 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a ocho años.

El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por 100.

⁷²⁶ Artículo 11. 1. b. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Los edificios, mobiliario y enseres, no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante. La nueva ley del impuesto, al contrario que la normativa anterior, no limita la aplicación de este sistemas a los activos nuevos por lo que serán también de aplicación a los bienes adquiridos usados.

Su fin consiste en conseguir unas elevadas dotaciones a la amortización en los ejercicios de inicio de las actividades cooperativas, procediendo a realizar dotaciones inferiores en ejercicios posteriores hasta el fin de la vida útil del elemento.

El porcentaje determinado se multiplica por el valor del elemento pendiente de amortizar.

Aunque la Ley no indica nada, entendemos que a diferencia de lo que señalaba el anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ha de amortizarse hasta el último año de vida útil, y en este amortizar el resto de la cantidad pendiente.

El método de amortización de los números dígitos ofrece, a diferencia de la legislación anterior, dos modalidades, decreciente ⁷²⁷, que con respecto al sistema de porcentaje constante implica unas amortizaciones inferiores en los primeros ejercicios y superiores en los últimos, entendiéndose siempre que es un sistema, como el anterior, de amortización degresiva. Y la creciente.

⁷²⁷ Sobre esta modalidad de amortización, Vid. a ANDRÉS PÉREZ, T. y LABATUT SERER G. : «El diferimiento de Impuestos provocado por los sistemas de amortización degresivos». Tribuna Fiscal, número 9, 1.991.

El procedimiento a seguir es el siguiente ⁷²⁸:

- 1.- Se determinará el período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- 2.- Si se aplica el sistema decreciente se asignará al primer ejercicio un valor numérico igual al período de amortización elegido anteriormente, al segundo ejercicio el valor numérico elegido menos una unidad y así sucesivamente hasta el último período de amortización a quien le corresponderá la unidad.
- 3.- Si se aplica el sistema creciente se asignará al último ejercicio un valor numérico igual al período de amortización elegido anteriormente, al penúltimo ejercicio el valor numérico elegido menos una unidad y así sucesivamente hasta el primer período de amortización a quien le corresponderá la unidad.
- 4.- Se sumarán todos los dígitos asignados anteriormente. El valor amortizable del bien se dividirá por la suma de dígitos, obteniendo una cuota de amortización.
- 5.- La cuota de amortización se multiplicará cada ejercicio por su dígito correspondiente.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos. La nueva ley del impuesto, al contrario que la normativa anterior, no limita la aplicación de este sistemas a los activos nuevos por lo que serán también de aplicación a los bienes adquiridos usados.

⁷²⁸ Artículo 11. 1. c. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En el supuesto de desuso de un elemento del inmovilizado cooperativo, no procede imputar como amortización el saldo pendiente de amortizar, sin perjuicio de la dotación que, en su caso, proceda ⁷²⁹.

Determinadas normas fiscales, para determinados bienes, permiten el beneficio de libertad de amortización. Dichas normas autorizan dotaciones deducibles superiores a las que resultarían de tener en cuenta exclusivamente la depreciación técnica.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, a este respecto, señala entre otros bienes ⁷³⁰:

- a) Los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo. ⁷³¹

Los edificios podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de diez años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

- b) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de la misma.

⁷²⁹ Resolución de la Dirección General de Tributos de 24-05-1.994.

⁷³⁰ Artículo 11. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷³¹ Vid., sobre este tema y entre otros a IRANZO PÉREZ-DUQUE, I.: «La libertad de amortización y otras cuestiones en relación con los activos designados a investigación y desarrollo», Tribuna Fiscal, número 38, diciembre de 1.993, página 52.

Las Cooperativas gozarán de libertad de amortización, excepto las Cooperativas de Crédito, de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, o en su caso de las Comunidades Autónomas ⁷³². Para MARTÍN FERNANDEZ ⁷³³ este tratamiento especial se debe a que la necesidad de obtener autofinanciación es superior en las Cooperativas que en cualquier otro tipo de entidades. DE LUÍS ESTEBAN ⁷³⁴ señala la dificultad que tienen para obtener fondos externos en el mercado de capitales, ya sea a través de aportaciones adicionales de los socios o mediante financiación con recursos ajenos. La cantidad fiscalmente deducible en concepto de libertad de amortización, una vez aplicada la amortización normal de cada ejercicio en cuantía no inferior a la mínima legal ⁷³⁵, no podrá exceder del importe del saldo de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y participaciones del personal asalariado. Este beneficio es compatible, en su caso, para los mismos elementos, con la deducción por inversiones ⁷³⁶. Como en el excedente neto ya ha sido contabilizada dicha amortización mínima, el problema es calcular el mayor valor de la amortización, de forma que siendo compatible con las limitaciones legales impuestas, resulte el impuesto fiscal menor posible. El mecanismo de cálculo que utiliza CAPARROS NAVARRO ⁷³⁷ es el siguiente:

⁷³² Vid. también el artículo 27.2 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

⁷³³ Cf. MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J. : «Las Cooperativas y su régimen tributario», Op. Cit., página 115.

⁷³⁴ Cf. LUIS ESTEBAN, J. M. : «El nuevo Régimen Fiscal de las Cooperativas», Op. Cit., página 46.

⁷³⁵ Orden de 12 de mayo de 1.993.

⁷³⁶ Artículo 33.3 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁷³⁷ «Las Sociedades Cooperativas y el Impuesto de Sociedades: Armonización contable y Fiscal», Revista Estudios Financieros, n.º. 104, noviembre de 1.991, páginas 47 y 48.

1) Se calcula el valor del impuesto devengado con las siguientes ecuaciones:

$$0,2 \text{ EN}[(1-0,5x-y)-zr(1-x-y)]+0,175[\text{EEC} + \text{EEX}]\pm \text{AP}0,2\text{-DC}$$

$$T = (1-0,1x-0,2y)-0,2zr(1-x-y)$$

Y para el caso de Cooperativas especialmente protegidas:

$$0,1 \text{ EN}[(1-0,5x-y)- zr(1-x-y)]+0,0875[\text{EEC} + \text{EEX}]\pm \text{AP}0,1\text{-DC}$$

$$T = (1-0,05x-0,1y)-0,1zr(1-x-y) \quad ^{738}$$

2) Se calcula un parámetro denominado A, tal que:

$$0,2 [\text{EN}- [\text{Y}+0,5x+rz(1-x-y)](\text{EN}-\text{T})] \pm 0,2\text{AP} \pm 0,2\text{AT}$$

$$A + 0,2 \text{ 0,175 (EEC+EEX) - DC - CINEA}+0,2$$

Además sabemos que:

$$A \text{ EN} - \text{DOTFRO} - \text{PT} = \text{EN}[1-\text{X}-\text{RZ}(1-\text{X}-\text{Y})]-[\text{EEC} + \text{EEX}] + \text{T}[\text{X} + \text{RZ}(1-\text{X}-\text{Y})] \quad ^{739}$$

⁷³⁸T: Impuesto sobre Sociedades Devengado.

EN: Excedente Neto.

EEC: Excedente Extracooperativo.

EEX: Excedente Extraordinario.

AP: Ajustes Permanentes.

DC: Dotación Contable.

z: tanto por 100 de participación de trabajadores asalariados.

r: tanto por 100 del retorno respecto al excedente disponible.

x: tanto por 100 de dotación obligatoria del Excedente Neto deducido impuestos al Fondo de Reserva Obligatorio.

y: tanto por 100 de dotación obligatoria del Excedente Neto deducido impuestos al Fondo de Reserva Obligatorio.

T: Impuesto sobre Sociedades Devengado.

EN: Excedente Neto.

EEC: Excedente Extracooperativo.

EEX: Excedente Extraordinario.

AP: Ajustes Permanentes.

AT: Ajustes Temporales.

DC: Dotación Contable.

CINEA: Cuota íntegra negativa de ejercicios anteriores.

DOTFRO: Dotación obligatoria al Fondo de Reserva Obligatorio.

PT: Participación de los trabajadores asalariados en los excedentes.

z (Z): tanto por 100 de participación de trabajadores asalariados.

r (R): tanto por 100 del retorno respecto al excedente disponible.

x (X): tanto por 100 de dotación obligatoria del Excedente Neto deducido impuestos al Fondo de Reserva Obligatorio.

y (Y): tanto por 100 de dotación obligatoria del Excedente Neto deducido impuestos al Fondo de Reserva Obligatorio.

Y por otro lado:

A Valor adquisición - Amortizaciones practicadas.

Tendremos tres cotas superiores que nos limitan el valor máximo aplicable en concepto de libertad de amortización.

3) Consideramos "A" como un sustraendo más de la Base Imponible Cooperativa. El valor mínimo de la Cuota Líquida, en cualquier caso será 0.

- d) En el caso de explotaciones asociativas prioritarias, gozarán de libertad de amortización los elementos del inmovilizado material afectos a la realización de sus actividades agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria ⁷⁴⁰.
- e) Se incrementará el porcentaje máximo de amortización previsto en las tablas en 1,5 para todos aquellos activos fijos nuevos que cumplan alguna de estas condiciones ⁷⁴¹:
- Que estén afectos al desarrollo de la actividad empresarial cooperativa, puestos a disposición del adquirente entre el 4 de marzo de 1.993 y el 31 de diciembre de 1.994 .
 - Que sean adquiridos mediante contrato de ejecución de obra suscrito entre el 4 de marzo de 1.993 y el 31 de diciembre de 1.994, siempre que la puesta a disposición del adquirente sea anterior al 31 de diciembre de 1.996.
 - Que sean construidos por la propia cooperativa en los plazos reseñados en los dos apartados anteriores.

⁷⁴⁰ Artículo 14 de la Ley 19/1.995, de 4 de julio de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

⁷⁴¹ Real Decreto Ley 3/1.993 de 26 de febrero.

Esto es aplicable a cualquier sistema de amortización que se utilice, siendo asimismo compatible con cualquier otro beneficio fiscal que procediera por razón de estos elementos.

f) Libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo⁷⁴².

Se concede la posibilidad de amortizar libremente aquellas inversiones productivas hechas por la cooperativa en activos fijos nuevos que lleven aparejadas un incremento simultáneo de puestos de trabajo. No es necesario que la creación de empleo esté directamente relacionada con la inversión. Su efecto es el diferimiento del impuesto como en todas las medidas de aceleramiento de la amortización.

Se permite amortizar libremente, exclusivamente a efectos fiscales, la totalidad o parte de las inversiones que se realicen, cuando concurren los siguientes requisitos:

1. Activos fijos que pueden ser objeto de la libertad de amortización:
 - Activo fijo material nuevo, afecto al desarrollo de la actividad empresarial de la cooperativa.
 - Deben de haber sido puestos a disposición del adquirente entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1.994 en un caso y entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1.995 en el otro, o encargados mediante contrato de ejecución de obra suscrito en 1.994 ó 1.995 poniéndose a

⁷⁴²Reales Decretos Leyes 7/1.994, de 20 de junio y 2/1.995, de 17 de febrero. Vid., sobre este tema y entre otros a LÓPEZ - SANTACRUZ MONTES, J. A. «Real Decreto Ley 7/1.994 sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo», Tribuna fiscal, número 48, octubre, 1.994. SERRA MALLOL, A. J.: «La libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo. Examen crítico». Tribuna Fiscal, número 48, octubre de 1.994.

disposición del sujeto pasivo antes del 31 de diciembre de 1.995 o de 1.996 o bien contruidos por la propia cooperativa entrando en funcionamiento antes de fin de 1.994 ó 1.995 .

2. Creación de empleo aparejada a la inversión.

Ha de incrementarse la plantilla media total de la cooperativa. El incremento debe de producirse durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento y mantenerse durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

El incremento de plantilla del ejercicio debe de calcularse respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, cualquiera que sea el tipo de contrato, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

3. Cálculo de la libertad de amortización.

La cuantía de la inversión realizada que puede beneficiarse de la libertad de amortización es la resultante de multiplicar la cifra de 15.000.000 de pesetas por el incremento medio de plantilla, calculado con dos decimales.

Disminuye la base imponible del impuesto directamente, sin necesidad de contabilizar la cantidad que resulta, en su totalidad (se realiza un ajuste extracontable por la diferencia).

4. Incompatibilidades.

- Con la deducción por inversiones en activos fijos nuevos.
- Con la bonificación de la cuota del 95 por 100 para determinadas sociedades de nueva creación ⁷⁴³.
- Con la bonificación prevista para los beneficios procedentes de la actividad exportadora de libros.

5. Compatibilidad.

Con la amortización acelerada (aplicación del coeficiente del 1,5 a la dotación máxima admitida fiscalmente) ⁷⁴⁴.

6. Transmisión de activos amortizados libremente.

Únicamente podrá acogerse a la exención por reinversión el importe que se obtenga por diferencia entre el valor de transmisión y su valor neto, calculado por aplicación del coeficiente máximo establecido en las tablas de amortización aprobadas.

7. Incumplimiento de la obligación de incrementar o mantener la plantilla.

Deberá ingresar en el Tesoro, en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades que corresponda al período impositivo en que se hubiese producido el incumplimiento, la cuota íntegra deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.

Se permite a las Cooperativas adaptar su amortización a un Plan formulado por las mismas para aquellos supuestos en los que los elementos de su inmovilizado se encuentren sometidos a una depreciación técnica o

⁷⁴³ Artículo 2 de la Ley 22/1.993 .

⁷⁴⁴ Prevista en el Real Decreto Ley 3/1.993 .

económica distinta de la derivada de la aplicación de las tablas de coeficientes ⁷⁴⁵. El sujeto ha de demostrar la realidad del proceso de depreciación padecido ⁷⁴⁶.

Los Planes son aplicables para una vida útil inferior o superior a la prevista en las tablas.

La diferencia con el sistema de amortización, por el cual el sujeto pasivo justifica su importe, es que en los Planes la prueba es evaluada por la Administración Tributaria antes de practicar las amortizaciones, mientras que en el otro sistema, la prueba ha de realizarse con posterioridad.

Todos los requisitos se determinarán reglamentariamente.

Serán gastos del ejercicio en que se realicen ⁷⁴⁷; no obstante, al cierre del ejercicio, podrán activarse como inmovilizado material cuando reúnan las siguientes condiciones ⁷⁴⁸:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados de éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo deberán amortizarse a la mayor brevedad posible y siempre dentro del plazo de cinco

⁷⁴⁵ Vid. ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. «Breve apunte sobre los Planes de amortización y la actual ausencia de desarrollo reglamentario de la Ley 43/1.995». Revista Impuestos, número 6, Marzo de 1.996.

⁷⁴⁶ Artículo 11. d. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷⁴⁷ Artículo 11. 2. d. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷⁴⁸ Norma de Valoración 5.ª a. del Plan General de Contabilidad.

años desde que se concluya el proyecto de investigación y desarrollo que haya sido capitalizado; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los gastos capitalizados deberán llevarse directamente a pérdidas.

Se podrán amortizar libremente los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfrutan de libertad de amortización.

Según el Plan General de Contabilidad ⁷⁴⁹, el Fondo de Comercio, es el conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la cooperativa. Es un valor añadido para la Cooperativa, gracias a la actividad organizadora de la cooperativa. ⁷⁵⁰

Las dotaciones para la amortización del fondo de comercio serán deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos ⁷⁵¹:

- a) Que el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso. No se adquiere como un activo individualizado, sino que surge cuando el importe pagado por la adquisición de un negocio es superior al valor real de todos los activos que integran el negocio (es decir no el valor contable que estos pudieran tener para el vendedor) una vez deducidos los pasivos que se hayan asumido. Quiere decir que si el mayor importe satisfecho en la adquisición del negocio se corresponde íntegramente

⁷⁴⁹ Cuenta 212.

⁷⁵⁰ Cfr. RUIZ BARBADILLO, E.: «El Fondo de comercio en la normativa contable española», Revista Estudios Financieros, número 127, 1.993, página 43.

⁷⁵¹ Artículo 11. 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

con plusvalías tácitas de los activos adquiridos, no surgiría fondo de comercio alguno y dicho importe sería considerado como mayor coste de adquisición de los activos adquiridos.

- b) Que la entidad adquirente no se encuentre respecto de la persona o entidad transmitente en algunos de los casos previstos en el Código de Comercio⁷⁵². El requisito aquí previsto, no se aplicará respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando lo hubiere adquirido de personas o entidades no vinculadas.

Las dotaciones para la amortización del fondo de comercio respecto de las que no se cumplan los requisitos del párrafo anterior serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible de los mismos.

El Fondo de Comercio solamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso⁷⁵³. Su amortización, que deberá realizarse de modo sistemático, no podrá exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos para la sociedad, con el límite máximo de diez años. Cuando la amortización supere los cinco años deberá recogerse en la Memoria la oportuna justificación.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas⁷⁵⁴, establece lo siguiente en relación con el Fondo de Comercio:

1. Se entiende por Fondo de Comercio el conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, nombre o razón social, localización, cuota de mercado y nivel de competencia de la

⁷⁵² Artículo 42 del Código de Comercio. A estos efectos se entenderá que los casos son los contemplados en la sección 1ª del Capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.

⁷⁵³ Artículo 194. 2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

⁷⁵⁴ Resolución de 21 de enero de 1.992, norma quinta.

- cooperativa, capital humano, canales comerciales y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la cooperativa.
2. El Fondo de Comercio sólo será objeto de contabilización en el caso de que haya sido adquirido a título oneroso.
 3. La valoración del Fondo de Comercio vendrá determinada por la diferencia entre el importe satisfecho en la adquisición de una cooperativa, o parte de la misma, y la suma de los valores identificables de los activos individuales adquiridos menos los pasivos asumidos en la adquisición. El valor de mercado de los activos, de acuerdo con las normas de valoración del Plan General de Contabilidad, será el límite máximo a considerar para su valoración. Los pasivos se valorarán a su valor actual, sin perjuicio de contabilizar el valor de reembolso, teniendo en cuenta el tipo de interés de mercado.
 4. La amortización del Fondo de Comercio se realizará, de acuerdo con un plan sistemático, durante el período en el cual dicho fondo contribuye a la obtención de ingresos y siempre que no exceda del plazo de cinco años, si bien se permite ampliar el plazo de amortización hasta un máximo de diez años, debiendo en este último caso justificarse tal ampliación en la Memoria.
 5. Cuando el importe de la diferencia obtenida conforme a lo dispuesto en el apartado 3 anterior de esta norma sea negativa, se procederá a analizar la naturaleza de la misma, y si se trata de una "Provisión para riesgos y gastos" se contabilizará como tal. En caso contrario, se imputará como menor valor de los activos adquiridos.

En la valoración de este activo inmaterial subyace la idea de los "superbeneficios" futuros a conseguir mediante la adquisición de una cooperativa o parte de la misma. Para el caso contrario, en el que el valor de los activos adquiridos de una cooperativa, menos sus pasivos, sea superior al

importe de la compra, se establece en la presente Resolución que se procederá a determinar la naturaleza de esta diferencia, por lo que si corresponde a gastos o pérdidas futuros se registrará una "Provisión para riesgos y gastos" y el resto, si existiera, se tratará como menor valor de los activos adquiridos.⁷⁵⁵

El derecho de traspaso es la cesión mediante precio de locales de negocio, hecha por el arrendatario a un tercero, el cual quedará subrogado en los derechos y obligaciones nacidos del contrato de arrendamiento.

Las mismas reglas vistas anteriormente para el Fondo de comercio, se aplicarán a los derechos de traspaso, excepto que el contrato tuviere una duración inferior a 10 años en cuyo caso el límite anual máximo se calculará atendiendo a dicha duración⁷⁵⁶.

Las marcas y demás elementos del inmovilizado inmaterial que no tuviesen fecha cierta de extinción, adquiridos a título oneroso, se amortizarán con el límite anual máximo de la décima parte de su importe⁷⁵⁷.

⁷⁵⁵La Disposición Transitoria Novena de la Ley del Impuesto sobre Sociedades indica que lo previsto en los apartados 4 y 5 del artículo 11 de esta Ley será aplicable respecto del valor de adquisición de los fondos de comercio, marcas, derechos de traspaso y otros elementos de inmovilizado inmaterial adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, que no hubieran sido deducidos a los efectos de la determinación de la base imponible, aun cuando estuvieran contablemente amortizados. Con respecto a un Fondo de Comercio adquirido con anterioridad a 1.996, no hay límite de antigüedad para admitir la deducibilidad de la amortización de este Fondo de Comercio. La Ley no prevé ningún límite temporal, únicamente que no se haya tenido en cuenta el Fondo de Comercio para calcular la base imponible. Por lo tanto, que no se haya deducido la dotación para la depreciación del Fondo de Comercio por ser ésta irreversible, efectiva y probada, único caso admitido en la legislación anterior. Contablemente, salvo enajenación, figurará en el balance en la cuenta 213, compensada por la amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (cuenta 281).

⁷⁵⁶Artículo 11. 5 b de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La Disposición Transitoria Novena de la Ley del Impuesto sobre Sociedades señala que el valor de adquisición de los derechos de traspaso con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley, que no hubiera sido fiscalmente deducible podrá deducirse con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, salvo que el plazo que reste para el término del contrato resulte inferior a diez años en cuyo caso el límite anual máximo se calculará atendiendo a dicho plazo, siempre que se cumplan los requisitos previstos en la misma Disposición Transitoria para el Fondo de Comercio.

⁷⁵⁷Artículo 11. 5 a. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Se incluirán en el activo ⁷⁵⁸, los programas de ordenador, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la cooperativa, utilizando los medios propios de que disponga y únicamente en los casos en que esté prevista su utilización en varios ejercicios.

En ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

Se aplicarán los mismos criterios de capitalización y amortización que los establecidos para los gastos de investigación y desarrollo.

En el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que la cooperativa ejercerá una u otra opción, será deducible para la entidad cesionaria un importe equivalente a las cuotas de amortización que, de acuerdo con lo previsto en las normas generales de amortización ⁷⁵⁹, corresponderían a los citados bienes ⁷⁶⁰. El tratamiento fiscal es simétrico al contable⁷⁶¹. Cuando se den esas mismas condiciones, la entidad cedente amortizará el precio de adquisición o coste de producción del bien, deducido el valor de la opción de compra, en el plazo de vigencia de la operación.

Son deducibles las cuotas pagadas en virtud de un contrato de cesión de uso de bienes con opción de compra en el que no es razonable que se ejercite esta.

⁷⁵⁸ Norma de Valoración 5.ª e. del Plan General de Contabilidad.

⁷⁵⁹ En el apartado 1 del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷⁶⁰ Artículo 11.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷⁶¹ Vid. en este sentido, y entre otros a FLORÉN MENDIETA, V.: «El arrendamiento financiero. Aspectos contables y fiscales», Gaceta Fiscal, número 95, 1.992. ASTORGA SÁNCHEZ, J.A.: «Contabilización del leasing desde el punto de vista del arrendatario», Revista Estudios Financieros, número 96, 1.991 y «Contabilidad de las operaciones de leasing para el arrendador», Revista Estudios Financieros, número 136, 1.994. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. y GUTIERREZ VILORIA: «Aspectos tributarios y contables del Arrendamiento Financiero», Quincena Fiscal, número 3, diciembre de 1.992, página 13.

En este caso, la totalidad de la cuota arrendaticia será deducible como gasto para la determinación del resultado contable. La normativa del impuesto no establece ninguna excepción al respecto.

Se presumirá que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar una u otra opción cuando el importe a pagar por su ejercicio sea inferior al importe resultante de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión.

La diferencia existente entre las cantidades a pagar a la entidad cedente y el precio de adquisición o coste de producción del bien tendrá para la cooperativa la consideración de gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión.

Cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario deberá registrar la operación en los siguientes términos ⁷⁶²:

Los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizarán como gastos a distribuir en varios ejercicios. Los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato. Cuando se ejercite la opción de compra, el valor de los derechos registrados y su correspondiente amortización acumulada se darán de baja en cuentas, pasando a formar parte del valor del bien adquirido. Los

⁷⁶² Norma de Valoración 5.ª f. del Plan General de Contabilidad.

gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

La Ley también regula el denominado lease-back. Cuando el bien haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, el cesionario continuará la amortización del mismo en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión. Cuando sea de aplicación lo previsto en este apartado, la entidad cedente amortizará el precio de adquisición o coste de producción del bien, deducido el valor de la opción, en el plazo de vigencia de la operación.

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación ⁷⁶³, conectada al posterior arrendamiento financiero de los bienes enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación ⁷⁶⁴, el arrendatario deberá registrar la operación igual que si se tratase de un arrendamiento financiero típico. Se dará de baja el valor neto contable del bien objeto de la operación, reconociéndose simultáneamente y por el mismo importe el valor inmaterial. Al mismo tiempo deberá reconocerse en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra; la diferencia entre la deuda y la financiación recibida en la operación se contabilizará como gasto a distribuir en varios ejercicios.

Los bienes a que hacen referencia los apartados anteriores podrán también amortizarse libremente en los supuestos previstos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades ⁷⁶⁵.

⁷⁶³ Norma de Valoración 5ª. g. del Plan General de Contabilidad.

⁷⁶⁴ Cfr. SERRA MALLOL, J.: «El "lease-back" como opción para obtención de liquidez», Tribuna Fiscal, número 40, 1.994, página 79.

⁷⁶⁵ Artículo 11. 2.

Existe también, un régimen fiscal especial, que se aplica a aquellos contratos de arrendamiento financiero que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las cuotas. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por la cooperativa únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor de la cooperativa.

Para que a los contratos de arrendamiento financiero les sea de aplicación el régimen tributario especial previsto en la ley del impuesto, el arrendador deberá ser:⁷⁶⁶

- Una sociedad de arrendamiento financiero.
- Una Entidad Oficial de Crédito, Banco, Caja de Ahorros, la Confederación Española de Cajas de Ahorros, la Caja Postal de Ahorros o una Cooperativa de Crédito.
- Las sociedades de arrendamiento financiero deberán transformarse en establecimientos financieros de crédito antes del 1 de enero de 1.997.

Cuando por cualquier causa la cooperativa no llegue a adquirir el bien objeto del contrato, el arrendador podrá cederlo a un nuevo usuario, sin que el principio establecido en el párrafo anterior se considere vulnerado por la

⁷⁶⁶ Apartados 8 y 10 de la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1.988, de 29 de julio.

circunstancia de no haber sido adquirido el bien de acuerdo con las especificaciones de dicho nuevo usuario⁷⁶⁷.

La subrogación de un tercero no altera fiscalmente la operación de Leasing. Son pues deducibles las cuotas satisfechas, siempre que destine los bienes objeto del contrato únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, etc. y cumpla el resto de los requisitos⁷⁶⁸.

Dichos contratos tendrán una duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y de diez años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales. No obstante, reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, se podrá establecer otros plazos mínimos de duración de los mismos en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto.

Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra, y la carga financiera exigida por la misma, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.

El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

Tendrá en todo caso la consideración de gasto o partida fiscalmente deducible, en la imposición personal de la cooperativa, la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.

⁷⁶⁷ Artículo 128 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación al apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

⁷⁶⁸ Resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de febrero de 1.990.

La misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables. Si se da esta última condición únicamente podrá deducirse de la cuota la recuperación del coste del bien que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferencialmente en el respectivo contrato.

Se entiende por activos amortizables a efectos de considerar deducible la parte de las cuotas de arrendamiento financiero que corresponda a la recuperación del coste del bien ⁷⁶⁹, los elementos del inmovilizado material que se deprecien necesariamente por su utilización física, por la acción del progreso técnico o por el simple paso del tiempo.

Para que las cuotas abonadas por contratos de arrendamiento financiero sean deducibles, el bien objeto de cesión ha de quedar afectado por la cooperativa únicamente a su explotación, durante toda la vigencia del contrato ⁷⁷⁰.

El importe de la cantidad deducible, correspondiente a la recuperación del coste del bien, no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.

Tratándose de Cooperativas que estén incluidas en el régimen especial de incentivos fiscales para las cooperativas de reducidas dimensiones, se tomará

⁷⁶⁹ Disposición Adicional 7. 6 de la Ley 26/88 y la Resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de febrero de 1.990.

⁷⁷⁰ Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1.988 y Resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de julio de 1.988.

el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5.

La deducción de las cantidades a que se refiere el apartado anterior no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades ⁷⁷¹, prevé que en el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible para la entidad cesionaria un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los citados bienes, no será de aplicación a los contratos de arrendamiento financiero aquí regulados.

Los elementos del inmovilizado material nuevos que sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero podrán disfrutar del incentivo fiscal previsto para estimular la inversión mediante deducciones en la cuota íntegra, fundamentadas en la adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, en los términos que se prevean en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado ⁷⁷².

El importe de la opción de compra podrá ser amortizado en el caso de que se ejercite en el período de la vida útil del bien, aplicando los criterios de amortización admisibles a efectos fiscales ⁷⁷³.

⁷⁷¹ Artículo 11.3.

⁷⁷² Apartado 2 de la Disposición Final Novena de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Se regirán hasta su total cumplimiento por las normas establecidas en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, los contratos de arrendamiento financiero celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley que versen sobre bienes cuya entrega al usuario se hubiere realizado igualmente con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, o sobre bienes inmuebles cuya entrega se realice dentro del plazo de los dos años posteriores a dicha fecha de entrada en vigor (Disposición Transitoria Octava de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

⁷⁷³ Artículo 11. 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La dotación de provisiones tiene como finalidad registrar pérdidas de valor reversibles, o gastos o pérdidas futuros, en relación a los cuales, o bien no está determinada su cuantía, o bien, existe probabilidad pero no certeza sobre su existencia.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades no asume completamente la norma contable, estableciendo una normativa propia en relación con alguna de los provisiones.

A) Serán deducibles ⁷⁷⁴, las dotaciones para la cobertura de la reducción del valor de los Fondos Editoriales, Fonográficos y Audiovisuales de las Cooperativas que realicen la correspondiente actividad productora, una vez transcurridos dos años desde la puesta en el mercado de las respectivas producciones. Se trata de una provisión de existencias. Antes del transcurso de dicho plazo también podrán ser deducibles si se probase la depreciación.

B) Serán deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles Insolvencias de los Deudores ⁷⁷⁵, cuando en el momento del devengo del Impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias :

- Que haya transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación.
- Que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o incurso en un procedimiento de quita y espera o situaciones análogas.
- Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.

⁷⁷⁴ Artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷⁷⁵ Artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las dotaciones respecto de los créditos siguientes, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

- Los adeudados o afianzados por entidades de Derecho público.
- Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía
- Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

Tampoco serán deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

La nueva Ley del Impuesto establece que no serán deducibles las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores, salvo para las cooperativas de reducida dimensión .

Reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las

concernientes al importe de las dotaciones para la cobertura del citado riesgo.

El Plan General de Contabilidad ⁷⁷⁶ señala al referirse a clientes, proveedores, deudores y acreedores de tráfico, que figurarán en el balance por su valor nominal. Los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año, deberán registrarse en el balance como "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" o "Gastos a distribuir en varios ejercicios", respectivamente, imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate. ⁷⁷⁷

- C) La deducción en concepto de Dotación por Depreciación de los Valores representativos de la participación en Fondos Propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado, no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente. ⁷⁷⁸

⁷⁷⁶ Norma de Valoración 12.ª.

⁷⁷⁷ Los sujetos pasivos que a la entrada en vigor de la presente Ley tuvieran constituido un fondo para provisión de insolvencias mediante el sistema regulado en el apartado 6 del artículo 82 del Real Decreto 2631/1.982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre Sociedades, aplicarán su saldo a la cobertura de los créditos de dudoso cobro existentes en dicha fecha y el exceso, en su caso, a los que se vayan produciendo con posterioridad hasta su total extinción. Entretanto no serán deducibles las dotaciones que se efectúen para la cobertura de los citados créditos (Disposición Transitoria decimocuarta de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

⁷⁷⁸ Artículo 12. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado figurarán en el balance por su precio de adquisición. No obstante, cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente. A estos efectos, cuando se trate de participaciones en capital, se tomará el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración posterior ⁷⁷⁹.

- D) Serán deducibles las dotaciones por Depreciación de Valores de Renta Fija admitidos a cotización en mercados secundarios oficiales, con el límite de la depreciación global sufrida en el período impositivo por el conjunto de los valores de renta fija poseídos por la cooperativa admitidos a cotización en dichos mercados. La anterior Ley no permitía la dotación por considerar que estos valores tenían un valor cierto de reembolso, por lo que no podía hablarse de depreciación.

No serán deducibles las dotaciones por depreciación de valores que tengan un valor cierto de reembolso que no estén admitidos a cotización en mercados secundarios oficiales o que estén admitidos a cotización en mercados secundarios oficiales situados en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales ⁷⁸⁰.

La regulación de la provisión por depreciación de los valores mobiliarios está directamente relacionada con el principio de independencia de ejercicios.

⁷⁷⁹ Norma de Valoración 8.ª del Plan General de Contabilidad.

⁷⁸⁰ El Real Decreto 1.080/1.991, de 5 de julio determina los países o territorios considerados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Ello implica que la dotación deducible fiscalmente será solamente la que recoja la depreciación sufrida por los valores mobiliarios en el ejercicio de que se trate, con las matizaciones previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El Plan General de Contabilidad ⁷⁸¹, establece que los valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado se contabilizarán, al menos al final de ejercicio, por el precio de adquisición o el de mercado si éste fuese inferior a aquél. En este último caso, deberán dotarse las provisiones necesarias para reflejar la depreciación experimentada. No obstante, cuando medien circunstancias de suficiente entidad y clara constancia que determinen un valor inferior al precio de mercado antes indicado, se realizará la corrección valorativa que sea pertinente para que prevalezca dicho valor inferior.

El precio de mercado será el inferior de los dos siguientes: cotización oficial media en un mercado secundario organizado correspondiente al último trimestre del ejercicio; cotización del día de cierre del balance o en su defecto la del inmediato anterior.

No obstante, cuando existan intereses, implícitos o explícitos, devengados y no vencidos al final del ejercicio, los cuales deberán estar contabilizados en el activo, la corrección valorativa se determinará comparando dicho precio de mercado con la suma del precio de adquisición de los valores y de los intereses devengados y no vencidos al cierre del ejercicio.

Podemos resumir señalando, que las correcciones valorativas efectuadas de acuerdo con la normativa contable, en relación con los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que coticen en un mercado secundario organizado, tienen plena eficacia a efectos

⁷⁸¹ Norma de Valoración Octava.

de la determinación de la base imponible cooperativa, salvo las correspondientes a las participaciones en el capital de cooperativas del grupo o asociadas y a las de entidades residentes en territorios calificados como paraísos fiscales (salvo que consoliden sus cuentas con las de la cooperativa).

La provisión para riegos y gastos, es la dotación que tiene por objeto cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas que estén claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que en la fecha de cierre del ejercicio cooperativo, sean probables o ciertas, pero indeterminadas en su cuantía o en la fecha en que se producirán.

El Plan General de Contabilidad distingue entre :

- Provisión para pensiones y obligaciones similares.
- Provisión para impuestos.
- Provisión para responsabilidades.
- Provisión para grandes reparaciones.
- Fondo de reversión.⁷⁸²

La Ley considera como no deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables⁷⁸³.

⁷⁸² Vid. entre otros a MARÍN HERNÁNDEZ, S. : «Análisis de la gestión contable de las provisiones para riesgos y gastos», Revista Estudios Financieros, número 158, 1.996.

⁷⁸³ Artículo 13. 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En cambio sí tendrán la consideración de deducibles las siguientes ⁷⁸⁴:

- a) Las dotaciones relativas a Responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida.

La norma fiscal no admite la provisión constituida por responsabilidades probables. Se permite la deducción cuando no se conozca la cuantía o en el momento en que deba hacerse frente a la responsabilidad adquirida. La dotación a la provisión por evicción y saneamiento, que realizan las cooperativas de promoción inmobiliaria, si cumple los límites cuantitativos exigidos para la provisión para riesgos y gastos, será también deducible. La norma fiscal exige certeza en la existencia de la responsabilidad, no admitiendo la dotación para responsabilidades probables, y la debida justificación en relación con las indemnizaciones y pagos pendientes.

- b) Las dotaciones para la Recuperación del Activo Revertible, atendiendo a las condiciones de reversión establecidas en la concesión, sin perjuicio de la amortización de los elementos que sean susceptibles de la misma, de tal manera que el saldo del fondo de reversión sea igual al valor contable del activo en el momento de la reversión, incluido, el importe de las reparaciones exigidas por la entidad concedente para la recepción del mismo. La Ley del Impuesto sobre Sociedades sólo permite la deducción de las dotaciones que permitan la constitución de un fondo equivalente al valor neto contable del activo en el momento de la reversión.

- c) Las dotaciones que las Cooperativas dedicadas a la pesca marítima y a la navegación marítima y aérea destinen a la Provisión para Grandes Reparaciones que sea preciso realizar a causa de las

⁷⁸⁴ Artículo 13. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

revisiones generales a que obligatoriamente han de ser sometidos los buques y aeronaves y que provengan del cumplimiento de las normas de seguridad del tráfico marítimo y aéreo.

- d) Las dotaciones para la cobertura de Reparaciones Extraordinarias de elementos patrimoniales distintos de los previstos en la letra anterior y de los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, siempre que correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria.

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.

Una vez concluida la explotación, el abandono de la misma puede implicar una serie de gastos que deberían de distribuirse a lo largo del tiempo en el que se realice la explotación.

- e) Las dotaciones a las Provisiones Técnicas realizadas por las Entidades Aseguradoras hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables.

La dotación a la provisión para primas o cuotas pendientes de cobro será incompatible, para los mismos saldos, con la dotación para la cobertura de posibles insolvencias de deudores.

- g) Las dotaciones para la cobertura de garantías de Reparación y Revisión, hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Las Cooperativas de nueva creación también podrán deducir las dotaciones a que hace referencia el párrafo primero, mediante la fijación del porcentaje referido en el mismo respecto de los gastos y ventas realizados en los períodos impositivos que hubieren transcurrido.

Algunas cooperativas ofertan conjuntamente con sus productos una garantía que les obliga a realizar las reparaciones necesarias que surjan durante la duración de la mencionada garantía.

El porcentaje se calcula:

$$\left(\text{Gastos de reparaciones en los últimos 3 años} / \text{Ventas con garantía en los últimos 3 años} \right) \times \left(\text{Ventas con garantías vivas a fin de año} \right).$$

Serán deducibles las Contribuciones de los Promotores de Planes de Pensiones⁷⁸⁵, que se imputarán a cada partícipe en la parte correspondiente⁷⁸⁶.

El Plan de Pensiones se concreta en el derecho de los beneficiarios a percibir rentas o capitales por jubilación, supervivencia, viudedad, orfandad, o invalidez, así como la forma y cuantía en que los partícipes deban efectuar las necesarias aportaciones.

⁷⁸⁵Regulados en la Ley 8/1.987, de 8 de junio y su reglamento (Real Decreto 1307/1988).

⁷⁸⁶Artículo 13. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Cuando una Cooperativa constituye un Plan de Pensiones para sus empleados y reúne las características previstas en la Ley, se considerará gasto deducible el conjunto de las aportaciones que realice la Entidad al Fondo de Pensiones para el cumplimiento del Plan. La Ley 30/1.995 amplía hasta 1.000.000 de pesetas la cantidad que como promotor puede aportar la cooperativa por cada partícipe.⁷⁸⁷

Existen junto a los Planes de Pensiones, una serie de figuras jurídicas, fruto de la libertad de contratación, que no poseen todas las características que definen a dichos Planes, entre las que cabría señalar los Planes de Jubilación.

El problema se presenta al determinar si estas contribuciones cooperativas para la cobertura de prestaciones análogas a la de los Planes de Pensiones, se considerarán gasto deducible en la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Lo serán siempre que se cumplan los siguientes requisitos⁷⁸⁸:

- a) Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculan las prestaciones (como retribución en especie).
- b) Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.
- c) Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones (la cooperativa no tendrá la propiedad de los mismos ni tendrá la opción de rescatar los fondos entregados).

⁷⁸⁷ La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 25 de septiembre de 1.991 establece los criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares.

⁷⁸⁸ Resolución de la Dirección General de Tributos de 27-12-1.989. Vid., también la Resolución de la Dirección General de Tributos de 23-02-1.993, para la que las pólizas de seguros para complementos de pensiones de los empleados, son gastos deducibles.

En ningún caso resultará admisible la cobertura de los compromisos de pensiones mediante la dotación por la cooperativa de fondos internos, o instrumentos similares, que supongan el mantenimiento por parte de éste de la totalidad de los recursos constituidos ⁷⁸⁹.

Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando al efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias. A estos efectos se entenderá por valor de mercado:

- a) Para las materias primas, su precio de reposición o el valor neto de realización si fuese menor.
- b) Para las mercaderías y los productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.
- c) Para los productos en curso, el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

No obstante, los bienes que hubieren sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada anteriormente, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato ⁷⁹⁰.

⁷⁸⁹Está previsto en la Ley 30/1.995, de Ordenación y Supervisión de los seguros privados, que da una nueva redacción a la Disposición Adicional primera de la Ley 8/1987 y artículo 14. 1 f. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷⁹⁰Norma de Valoración 13ª. del Plan General de Contabilidad.

Tendrán la consideración de gastos de establecimiento ⁷⁹¹:

- a) Los gastos de constitución y ampliación de capital cooperativo, correspondientes a honorarios de letrados, notarios y registradores; impresión de Memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación de títulos; etc., ocasionados con motivo de la constitución o ampliación de capital.
- b) Gastos de primer establecimiento son los siguientes: honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica; publicidad de lanzamiento; captación, adiestramiento y distribución de personal; etc., ocasionados con motivo del establecimiento.

Estos gastos se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes y servicios que los constituyan.

Deberán amortizarse sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años ⁷⁹².

La ley del impuesto no establece ninguna corrección al resultado contable sobre la amortización de los gastos de establecimiento, por lo que es de plena aplicación a efectos de determinar la base imponible, la norma contable.

Existen una serie de gastos no necesarios para la obtención de ingresos deducibles por las Cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades ⁷⁹³.

⁷⁹¹ Norma de Valoración 6ª. del Plan General de Contabilidad.

⁷⁹² Si se realiza la amortización posteriormente podría ser aplicable la norma del artículo 19. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es decir la imputación fiscal en el ejercicio contabilizado siempre que no se derive por ello una tributación inferior.

⁷⁹³ Vid., entre otros a PALLARÉS RODRIGUEZ, M. R. : «Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades», Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1.995.

Concretamente la Ley 30/1.994 ⁷⁹⁴ señala las clases de donativos deducibles ⁷⁹⁵:

- a) Las donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General ⁷⁹⁶. La misma consideración se aplicará a las donaciones puras y simples de obras de arte de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades relacionadas con los museos y el fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico, y que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública.
- b) Las donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines de las entidades recogidas en la Ley 30/1.994 .
- c) Las cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos de las entidades recogidas en la Ley 30/1.994, o para la conservación, reparación, y restauración de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, a que se refiere la Ley 16/1.985.

La deducción correspondiente a las letras b) y c), no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible cooperativa previa a esta deducción, del donante correspondiente al ejercicio económico en que se realiza la donación. En el caso del apartado a), la deducción no podrá exceder del 30 por 100.

⁷⁹⁴ Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

⁷⁹⁵ En su artículo 63.1. a) b) y c).

⁷⁹⁶ A que se refiere la Ley 16/1.985.

Alternativamente, la cooperativa podrá acogerse a los límites del 1 por 1.000 y del 3 por 1.000 de su volumen de ventas, respectivamente, sin que, en ningún caso, la aplicación de estos porcentajes puedan determinar una base imponible negativa.

Existe en la Ley 30/1.994 una habilitación, para que la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año, pueda establecer una relación de actividades o programas de duración determinada a desarrollar por dichas entidades, y para elevar en cinco puntos como máximo, respecto de dichos programas y actividades, los porcentajes de deducción y la cuantía porcentual de los límites máximos de deducción antes señalados.

XIII. RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS.

La Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas no los define. Son resultados extracooperativos los que provienen de los siguientes tipos de ingresos⁷⁹⁷ y de los incrementos y disminuciones de patrimonio⁷⁹⁸:

1. Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios⁷⁹⁹.

Las Cooperativas podrán realizar actividades y servicios cooperativizados con terceros no socios sólo cuando, para la clase de Cooperativa de que se trate, lo prevea la Ley General de Cooperativas y en las condiciones y con los límites que establece.⁸⁰⁰

No obstante, toda Sociedad Cooperativa, cualesquiera que sea su clase, cuando, por circunstancias excepcionales no imputables a la misma, el operar exclusivamente con sus socios y, en su caso, con terceros dentro de los límites establecidos por la Ley General de Cooperativas y en atención a la clase de Cooperativa de que se trate, suponga una disminución de actividad que ponga en peligro su viabilidad económica, podrá ser autorizada⁸⁰¹ para realizar o, en su caso, ampliar actividades y servicios con terceros, por el plazo y

⁷⁹⁷ Artículo 21 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y 18 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

⁷⁹⁸ Sobre este tema, Vid. entre otros a ESEVERRI MARTINEZ, E.: «Incrementos de patrimonio procedentes de activos fijos empresariales», Tribuna Fiscal, número 14, 1.991.

⁷⁹⁹ Vid. entre otros a JULIÁ IGUAL, J.F. y SERVER IZQUIERDO, R. J. «Contabilidad y fiscalidad de las operaciones con terceros no socios ante el nuevo régimen fiscal de las cooperativas», IV Congreso de la AECA, Barcelona, 1.987.

⁸⁰⁰ Artículo 5.1 de la Ley General de Cooperativas.

⁸⁰¹ La solicitud se resolverá por la Dirección General de Cooperativas y Sociedades Laborales del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

hasta la cuantía que fije la autorización en función de las circunstancias que concurren.⁸⁰²

2. Los derivados de inversiones o participaciones financieras en Sociedades de naturaleza no cooperativa.
3. Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa⁸⁰³.
4. Los incrementos y disminuciones patrimoniales. Son las variaciones en el valor del patrimonio de la cooperativa que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél⁸⁰⁴.

No es una enumeración cerrada⁸⁰⁵. De entre ellos, podemos resaltar los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa. Aquí se comprenderán los precedentes de las Secciones de Crédito de las Cooperativas, con excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de Cooperativas de Crédito y de los precedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas públicas.

Una Sentencia del Tribunal Supremo⁸⁰⁶, entraba en determinar si los intereses obtenidos por las Cooperativas de crédito, al depositar cantidades de dinero en otras Entidades bancarias, constituían una operación habitual integrada en

⁸⁰² Artículo 5.2 de la Ley General de Cooperativas.

⁸⁰³ Señala el artículo 18. 3 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, que "*dentro de estos se comprenderán los procedentes de las secciones de crédito de las cooperativas, con excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de cooperativas de crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por empresas públicas*".

⁸⁰⁴ Conforme a lo dispuesto en el artículo 15.1 de la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, derogada por la nueva Ley. Vid. también el artículo 19 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

⁸⁰⁵ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. : «Las Cooperativas y su régimen tributario». Op. Cit., página 123.

⁸⁰⁶ De 17 de julio de 1.989.

su objeto y dentro de los fines sociales ⁸⁰⁷, y, por lo tanto, un medio para el normal desenvolvimiento de la cooperativa. Para el Tribunal esta operación no puede entenderse incluida entre los servicios de banca. Esto permite llegar a la conclusión de que las Cooperativas solamente están autorizadas a realizar operaciones activas con sus socios, constituyendo ésta su actividad propia, y únicamente en casos excepcionales, (esto es, por plazo determinado y en cantidades previstas, y, sobre todo, por circunstancias excepcionales que no sean imputables a la cooperativa), podrán realizar operaciones activas con quienes no sean sus socios o con miembros singulares de Entidades asociadas, de donde se deduce que cuando se realizan estas mismas operaciones sin concurrir las circunstancias o condiciones dichas, se altera el régimen normal de las Cooperativas, lo que ha de producir como consecuencia la alteración del régimen fiscal normal, que solamente es aplicable a estas operaciones que no pueden ser calificadas de propias de una cooperativa, como es la inversión de sus fondos en depósitos constituidos en otras Entidades bancarias para la obtención de un interés determinado.

⁸⁰⁷Determinados en el artículo 51.3 de la Ley de Cooperativas, de 19 de diciembre de 1.974, y en el 101 del Reglamento para su aplicación, de 16 de noviembre de 1.978. El artículo 51.3 señala "Las cooperativas de crédito podrán admitir la imposición de fondos así como realizar los servicios de banca necesarios y los que sirvan para el mejor cumplimiento de los fines cooperativos, si bien sólo podrán realizar operaciones activas con sus socios y los miembros singulares de las entidades asociadas". El 101, "Uno. Se clasificarán como Cooperativas de Crédito las que se constituyen para servir, directamente o a través de otras Cooperativas de Crédito de grado inferior, los fines de las Entidades Cooperativas de otras clases y de los miembros de éstas, y podrán admitir imposiciones de fondos y concertar operaciones de ahorro, así como conceder anticipos, préstamos, créditos y descuentos, realizar cobros y pagos por cuenta de sus socios o de otras Cooperativas, prestarles servicios de Banca necesarios y verificar cualquier otra operación que sea complementaria a las anteriores o sirva para el mejor cumplimiento de los fines que la Cooperativa deba cumplir respecto a sus socios.

Dos. Estas Cooperativas, de las que también podrán formar parte otras Cooperativas de Crédito, sólo podrán realizar operaciones activas con sus socios y los miembros singulares de las entidades asociadas, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 16, dos, de la Ley, a cuyo amparo podrán realizarse asimismo operaciones de arrendamiento financiero en favor de Cooperativas de otras clases.

Tres. Dentro de las Cooperativas de Crédito, las Cajas Rurales, cuya principal proyección es agraria, estarán al servicio de las Entidades Cooperativas del Campo y de Crédito Agrario que las formen y de los miembros de éstas, sin perjuicio de lo previsto para las Sociedades Agrarias de Transformación en el artículo 15 de este Reglamento.

También podrán formar parte preferentemente de las Cajas Rurales las Cooperativas de Trabajo Asociado para actividades exclusivamente agrarias y sus socios.

El nombre de Caja Rural será propio y privativo de estas entidades crediticias, prohibiéndose su utilización a cualquier otra, sean o no cooperativas.

Cuatro. Las reservas obligatorias de las Cooperativas de Crédito se regularán por las normas aplicables al crédito cooperativo establecidas por el Gobierno, a propuesta del Ministerio de Economía, previo informe del Ministerio de Trabajo, al que se acompañará el emitido al efecto por la Confederación Española de Cooperativas.

Cinco. Será de aplicación a las Cooperativas de Crédito lo dispuesto en el número dos del artículo 124 para las Cooperativas de segundo y ulterior grado, así como la posibilidad de voto plural para las entidades que sean socios, con los criterios y límites señalados en el número tres del artículo 51 de este Reglamento".

Ello produce como consecuencia que los rendimientos no proceden de una actividad ordinaria de la cooperativa y están excluidos de los beneficios fiscales concedidos para los rendimientos de las actividades propias de éstas.

Sin embargo existe una Sentencia posterior de la Audiencia Nacional ⁸⁰⁸, a nuestro entender mucho mas acertada desde un punto de vista jurídico - económico.

La cuestión planteada en el recurso contencioso - administrativo había sido ya resuelta por el Tribunal Supremo en diversas Sentencias ⁸⁰⁹. Según establece la doctrina jurisprudencial contenida en ellas, aunque la exención (o en su caso, la bonificación del Impuesto sobre Sociedades), proceda del Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 9 de mayo de 1.969 ⁸¹⁰, el beneficio fiscal ha de entenderse implícitamente condicionado a que el acto gravable incida o no en la esfera de lo que constituyen actividades propias de la Cooperativa, y más concretamente, si de ellas deriva o no beneficio para el cumplimiento del fin social de la Institución. Con respecto al primer punto, y dada la amplitud de la legislación ⁸¹¹, se permite dar cabida dentro de los fines sociales a la colocación de sobrantes en Instituciones financieras para la obtención de un lucro, ya que aquél admite cualquier otra operación que sirva para el mejor cumplimiento de los fines que la Cooperativa, deba cumplir respecto de sus socios, y en tal sentido, no cabe la menor duda que la obtención de unas garantías o beneficios por la Cooperativa de la racional colocación de sus remanentes financieros en otras instituciones, redundan en la posibilidad de un mejor (o más barato) servicio de la Cooperativa a sus socios, que es la actividad jurídicamente protegida y tributariamente desgravada por las leyes.

⁸⁰⁸De 30 de noviembre de 1.993.

⁸⁰⁹Sentencias de 24 de abril, 3 y 23 de mayo de 1.989, 21 de mayo de 1.990, 21 de marzo y 5 de diciembre de 1.991 y 17 de diciembre de 1.992 (se pronuncian sobre si las ganancias que las Cooperativas de Crédito obtienen de la colocación de sus recursos sobrantes en otras Entidades, deben o no ser íntegramente gravadas por el Impuesto sobre Sociedades).

⁸¹⁰Recogida por la Orden de 14 de febrero de 1.980 que adaptó la tributación de estas Instituciones a las nuevas normas de la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre.

⁸¹¹Artículo 101 del Reglamento de 16 de noviembre de 1.978, para la aplicación de la Ley de Cooperativas de 19 de diciembre de 1.974.

En la medida que las Cooperativas de Crédito sirven para conceder a sus socios anticipos, préstamos, créditos y descuentos en condiciones más beneficiosas que las ordinarias del mercado financiero, será preciso dotarlas de los medios necesarios para que puedan lograr aquel fin, y entre ellos, que puedan realizar la obtención de unos beneficios patrimoniales con los que contribuir a la mejora de sus servicios a los socios cooperativistas. Posteriormente, en la nueva Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas ⁸¹², se ha incluido este supuesto concreto, y dentro del concepto de ingresos cooperativos se encuentran los ingresos financieros procedentes de la colocación del excedente de tesorería de las Cooperativas ⁸¹³.

En particular, no se considerarán incrementos patrimoniales:

- a) Las aportaciones obligatorias o voluntarias de los socios y asociados al capital social, las cuotas de ingreso y las deducciones en las aportaciones obligatorias efectuadas por los socios en los supuestos de baja de los mismos en la cooperativa, destinadas al Fondo de Reserva Obligatorio.
- b) La compensación por los socios de las pérdidas sociales que les hayan sido imputadas.
- c) Los resultados de la regularización de los elementos del activo cuando así lo disponga la Ley especial que la autorice.

No tendrán la consideración de disminución patrimonial las reducciones del capital social por baja de los socios. ⁸¹⁴

⁸¹² Artículo 17.6.

⁸¹³ Vid., entre otras las Sentencias de 21 de marzo y 5 de diciembre de 1.991, en tal sentido, y el artículo 40.1 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁸¹⁴ Artículo 22 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y 19 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades añade ⁸¹⁵, una nueva Disposición Adicional, la Quinta, a la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, indicando que no se considerarán incrementos patrimoniales los obtenidos como consecuencia de la atribución patrimonial de bienes y derechos de las Cámaras Agrarias que hayan tenido lugar a partir del 1 de enero de 1.994 .

Esta nueva Disposición Adicional, plantea dos problemas, en primer lugar, al tener esta exención carácter retroactivo, la declaración correspondiente al año 1.994, ha de modificarse mediante una declaración complementaria. Y en segundo lugar, al señalar la Disposición que estas adquisiciones de bienes no suponen un incremento de patrimonio, debe entenderse, exclusivamente a efectos fiscales, implicando únicamente su no sujeción a gravamen, sin que deba tener efecto sobre su obligado destino al Fondo de Reserva Obligatorio. ⁸¹⁶

Un supuesto especial, que puede originar un resultado extracooperativo como consecuencia de producirse un incremento de patrimonio, lo podemos encontrar en el artículo 81.3 de la Ley General de Cooperativas. El artículo señala lo siguiente : *“La Asamblea General podrá acordar la admisión de financiación voluntaria por los socios, bajo cualquier modalidad jurídica y con el plazo y condiciones que se establezcan en el propio acuerdo. En ningún caso integrarán el capital social”*.

Parece claro, que al tener el concepto de *“financiación”*, no se trata de ingresos cooperativos, pues no proceden de la actividad cooperativizada con los propios socios, ni de las cuotas periódicas satisfechas por los socios ⁸¹⁷. Dichas aportaciones pueden generar intereses ⁸¹⁸.

⁸¹⁵En su Disposición Final Segunda. 4.

⁸¹⁶Cfr. DIAZ YANEZ, I. : Op. Cit., páginas 1024 y 1025.

⁸¹⁷ Artículos 17.1 y 2 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁸¹⁸ Artículo 83.1 c, de la Ley General de Cooperativas.

Como la financiación puede adoptar cualquier forma jurídica, habría que considerar dos situaciones :

1. Que adoptase la forma de un préstamo, socio - cooperativa. En este caso, no tendría relevancia fiscal alguna. Los intereses serían gasto deducible para la cooperativa.
2. Tratándose de aportaciones efectuadas por los socios cooperativistas sin contraprestación alguna y con el carácter de no reintegrables, se produce un incremento patrimonial ⁸¹⁹ a título gratuito que debe gravarse en el Impuesto sobre Sociedades, como rendimiento extracooperativo.

⁸¹⁹ De acuerdo con lo previsto en el artículo 22.1 Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

XIV. RESULTADOS COOPERATIVOS.

Constituyen Resultados Cooperativos aquellos rendimientos netos obtenidos por la Cooperativa, procedentes de la actividad cooperativizada realizada con los socios, así como las subvenciones e ingresos financieros inherentes a la misma.

Más concretamente la Ley señala que son resultados cooperativos los procedentes de los siguientes tipos de ingresos ⁸²⁰:

1. Las procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios. Por actividad cooperativizada, hay que entender la que se deduce de su objeto social ⁸²¹.

Son los ingresos que realizan los socios como retribución de las entregas de bienes o servicios realizados por la Cooperativa, en cumplimiento de los fines que fijan los Estatutos. Rigen para ellos las normas de valoración previstas en la propia Ley ⁸²². La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de septiembre de 1.991, señala en un caso concreto, aplicable a gran número de Cooperativas que, *“la cesión de arroz de los socios a la Cooperativa para su manipulación y posterior venta, no es un contrato de compraventa, sino un negocio jurídico atípico de traslación del derecho de propiedad a resultas de una liquidación, que se practicará al final de un proceso de manipulación y venta de los productos cedidos a la Cooperativa. (..) El resultado de la actividad de la Cooperativa que comienza con la transferencia que*

⁸²⁰ Artículo 17 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y 14 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

⁸²¹ Vid. PALLARÉS RODRÍGUEZ M. R. :«La determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para una Cooperativa. Comentario a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de septiembre de 1.991», Op. Cit., páginas 171 a 178.

del dominio de los productos verifican los socios a su favor y se incorporen, (..) a depósitos colectivos sin especificación individual, concluyendo con la venta del producto final por la propia Cooperativa; resulta patente que estamos en presencia de los rendimientos de una explotación económica, sometidos a tributación por el Impuesto sobre Sociedades”.

2. Las cuotas periódicas satisfechas por los socios. Ya sean establecidas por los Estatutos o por la Asamblea General. Tal como señala la Ley General de Cooperativas ⁸²³, no integran el capital social ni son reintegrables.
3. Las subvenciones corrientes. Según el Plan General de Contabilidad, hay que imputarlas al ejercicio en que se devenguen.
4. Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital, en la forma prevista en las normas contables aplicables ⁸²⁴.
5. Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras Cooperativas.
6. Las ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada. Podemos preguntarnos si por ejemplo, los rendimientos obtenidos por una Cooperativa de viviendas sin ánimo de lucro, por el depósito en bancos de las aportaciones de los socios en espera del pago de las certificaciones de obra, son resultados cooperativos o extracooperativos ⁸²⁵. Son ingresos cooperativos los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada. Entendemos por lo tanto que esos rendimientos

⁸²² En su artículo 15.

⁸²³ Artículo 81.

⁸²⁴ El artículo 14. 3 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras señala a este respecto. “... en la forma establecida fiscalmente en el artículo 18 del Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sociedades y contablemente de acuerdo al artículo 44.10 de la Ley Foral de Cooperativas.”.

obtenidos por los depósitos en bancos, tratándose de Cooperativas de viviendas, se encuadrarían entre los de gestión de la tesorería ordinaria, por lo que tendrían carácter cooperativo.

En cualquier caso, siempre tienen que ser accesorios de otros ingresos cooperativos, excluyéndose por tanto, los que proceden de una mera cesión de una cierta cantidad de dinero por plazo determinado ⁸²⁶. También lo serán los procedentes de las Secciones de Crédito de las Cooperativas resultantes de las operaciones activas con los socios, de los obtenidos a través de Cooperativas de Crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas Públicas.

7. El importe de la dotación al Fondo de Educación y Promoción aplicado a finalidades distintas de las aprobadas, y de la parte del Fondo de Reserva Obligatorio que sea objeto de distribución entre los socios ⁸²⁷. La Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas al señalar los requisitos del Fondo de Educación y Promoción ⁸²⁸, indica que la aplicación de ese Fondo a finalidades distintas de las aprobadas dará lugar a la consideración, como ingreso del ejercicio en que la incorporación se produzca, del importe indebidamente aplicado. De igual forma, sigue señalando la Ley, se procederá con respecto a la parte del Fondo de Reserva Obligatorio que sea objeto de distribución entre los socios. Creemos que por la ubicación del artículo, dentro de la Sección Segunda del Capítulo IV, dedicada a los Resultados Cooperativos, debemos inclinarnos a considerar este ingreso como cooperativo, con independencia de que por ejemplo el Fondo de Reserva Obligatorio que se reparte, se hubiese constituido mediante la aportación de resultados extracooperativos.

⁸²⁵Vid. INFORMA de la A.E.A.T.. Pregunta 242.

⁸²⁶Vid. contestación de la Dirección General de Tributos de 5 de marzo de 1.991, y de 23 de mayo de 1.991.

⁸²⁷ Artículo 19. 4 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁸²⁸ Artículo 19. 4.

XV. IMPUTACIÓN DE GASTOS A RESULTADOS COOPERATIVOS O EXTRACOOPERATIVOS.

Se imputarán a los ingresos cooperativos o extracooperativos, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa ⁸²⁹.

Salvo que la cooperativa tenga establecido un sistema de contabilidad analítica de costes, existirá un problema de imputación para conocer los que se restan de los ingresos ordinarios cooperativos y los que se restan de los ingresos ordinarios extracooperativos (procedentes de la actividad cooperativizada con terceros no socios).

A falta de un método racional de imputación, la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana ⁸³⁰, establece el criterio de reparto proporcional a la cifra de ingresos de uno y otro tipo.

Para la determinación de los rendimientos cooperativos tendrán la consideración de gasto deducible, el importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios, las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, estimados por su valor de mercado ⁸³¹, aunque figuren en contabilidad por un valor inferior ⁸³².

⁸²⁹ Artículo 16.4 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁸³⁰ Artículo 59.3 de la Ley 3/1.995, de 2 de marzo, de modificación de la Ley 11/1.985, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.

⁸³¹ Conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁸³² Artículo 18.1 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y 15.1 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras. En la Resolución de la Dirección General de Tributos de 17-04-1.991 la entidad consultante es una cooperativa que retribuye las aportaciones de sus socios al capital social con un interés que coincide con el interés básico del Banco de España incrementado en tres puntos. Se consulta si los intereses devengados en el ejercicio 1.990 y

pagados en el mismo ejercicio, por las aportaciones obligatorias al capital, se pueden considerar gasto deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. La contestación de la Dirección General indica que el apartado 3 del artículo 18 de la Ley 20/1.990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, establece que en la determinación de los rendimientos cooperativos tendrán la consideración de gastos deducibles: "Los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y aquellos derivados de retornos cooperativos integrados en el Fondo Especial regulado por el artículo 85.2 c) de la Ley General de Cooperativas, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados. El tipo de interés básico que se tomará como referencia será el vigente en la fecha de cierre de cada ejercicio económico." La nueva Ley de Régimen Fiscal surte efectos para los ejercicios que se inician a partir de la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (20 de diciembre de 1.990) conforme a lo dispuesto en la disposición final primera de la misma. Por lo tanto, lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 20/1.990 no será aplicable a los intereses devengados en el ejercicio 1.990 que no tendrán la consideración de partidas deducibles en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que expresamente califica como tales en su apartado a): "Las cantidades destinadas a retribuir directa o indirectamente el capital propio, cualquiera que sea su denominación".

La Sentencia de 25 de enero de 1.992 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña entra a considerar si es gasto deducible, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio de 1987, la retribución en concepto de intereses de las aportaciones de capital en las Cooperativas de Crédito. La Administración estima que al ordenar el artículo 14 a) de la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, Impuesto sobre Sociedades, que no tendrán la consideración de partidas deducibles para la determinación de los rendimientos, las cantidades destinadas a retribuir directa o indirectamente el capital propio, cualquiera que sea su denominación, ello significa que los intereses abonados a los socios de la cooperativa en concepto de intereses por las aportaciones de capital no son en ningún caso deducibles, cualquiera que sea su cuantía, y aunque ésta no exceda del interés básico del Banco de España incrementado en tres puntos, siendo el acordado por la Asamblea General de la Cooperativa de que se trata del 1,30 por 100, notoriamente inferior al básico del Banco de España y al interés normal del dinero en tales fechas.

El artículo 14 del Estatuto Fiscal de las Cooperativas (Decreto 888/1969, de 9 de mayo) establecía de modo claro que tendrán la consideración de gasto los intereses abonados a los socios por las aportaciones realizadas a las Cooperativas. El problema se plantea con la entrada en vigor, el 1 de enero de 1979, de la Ley 61/1.978, ya que sin duda afecta al régimen fiscal de las Cooperativas, pues a lo largo de su articulado se hace referencia expresa en múltiples ocasiones a éstas. Además la disposición transitoria cuarta, 1, dispone que antes de 31 de diciembre de 1979 el Gobierno remitirá a las Cortes el proyecto de Ley sobre régimen fiscal de las Cooperativas y la disposición transitoria quinta establece que en tanto no se promulgue una legislación especial sobre Cooperativas, las Cooperativas especialmente protegidas y las de segundo grado podrán acogerse al régimen de transparencia fiscal previsto en el artículo 19, apartado 2. Por ello está fuera de toda duda la aplicabilidad de la Ley 61/1.978, a las Cooperativas. La duda surge acerca de si, al no hacerse expresa mención a que sea deducible como gasto el abono de los intereses de referencia, hay que entender, o no, que siguen teniendo la consideración de gasto deducible tales abonos. Ciertamente la disposición final tercera no cita el Estatuto Fiscal de las Cooperativas entre las normas legales y reglamentarias no derogadas, y por tanto habría que concluir que a partir del 1 de enero de 1979 ya no estaba en vigor el citado estatuto. Sin embargo la Orden de 14 de febrero de 1.980, dictada para establecer normas de adaptación del régimen fiscal de las Cooperativas a la Ley 61/1.978, hace alusión al Estatuto de 1969, y la propia disposición transitoria cuarta, 1, de esta Ley, anteriormente mencionada, al prever la remisión de un proyecto de Ley sobre régimen fiscal, de las Cooperativas, da a entender que tienen, o para ser más exactos, mantenían un régimen especial. Desde luego el abono de intereses a que nos estamos refiriendo tiene profundas diferencias con lo que en las sociedades mercantiles es la retribución del capital, pues, independientemente de la diferencia que en la propia constitución de las respectivas entidades significa la aportación del capital, es lo cierto que mientras en las sociedades mercantiles la retribución del capital lo es en función del beneficio obtenido en la explotación, los intereses son debidos a los cooperativistas independientemente en los resultados obtenidos, lo que hace dudar que tal abono sea subsumible en lo previsto en el artículo 14 a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dudas que se incrementan cuando en el apartado c) del mismo artículo expresamente se establece como partida no deducible las cantidades distribuidas entre los socios de las Cooperativas a cuenta de sus beneficios y el exceso de valor asignado en cuenta a los suministros o prestaciones sobre su valor corriente, mientras que no existe una previsión expresa y específica por lo que se refiere al abono de intereses de las aportaciones de capital. La Ley 20/1.990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, en su Capítulo IV, reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades, Sección 2., Resultados cooperativos, en el artículo 18, supuestos especiales de gastos deducibles, en su número 3 prevé como tales los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital

XVI. OTROS GASTOS DEDUCIBLES DE LOS RESULTADOS COOPERATIVOS Y EXTRACOOPERATIVOS.

A. FONDO DE EDUCACIÓN Y PROMOCIÓN.⁸³³

Como supuesto especial de gasto deducible se encuentran además, las cantidades que las Cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción⁸³⁴. Igual consideración tiene cualquier otro tipo de Fondo, aunque reciba otra denominación en virtud de su normativa específica, siempre que tenga naturaleza y finalidad similares.

Para BERBERENA BELZUNCE⁸³⁵ nos encontramos ante un supuesto de exención, en virtud del cual el saldo positivo de la cuenta de resultados del Fondo de Educación y Promoción, en atención a los fines de este fondo y a su carácter irrepartible, queda exento de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.

social, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados. Es evidente que esta Ley de 1.990, y por tanto la norma transcrita, no es aplicable al ejercicio de 1987 que se trata en los presentes autos, pero sí tiene valor como instrumento para interpretar los preceptos anteriormente citados, y ello por cuanto de la exposición de motivos de la Ley 20/1.990, se deduce que una de sus finalidades es aclarar las obligaciones tributarias de las Cooperativas, y dados los antecedentes legislativos citados, en especial el Estatuto Fiscal de las Cooperativas, la norma que establece como gasto deducible el abono de intereses de referencia, es una norma aclaratoria o confirmatoria, y no innovadora. Por todo ello hay que concluir que los intereses abonados por las aportaciones de capital a las Cooperativas han tenido la consideración de gasto deducible ininterrumpidamente desde la entrada en vigor del Estatuto Fiscal de las Cooperativas, y por tanto también con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 61/1.978, siendo de aplicación como tal gasto deducible en el Impuesto de Sociedades del ejercicio de 1987.

⁸³³ Vid., sobre este tema, entre otros a CAPARROS NAVARRO, A.: «El Fondo de Educación y Promoción en Sociedades Cooperativas: Análisis Contable y Fiscal», Revista Estudios Financieros, número 116, Noviembre de 1.992. JULIÁ IGUAL, J.F. y SERVER IZQUIERDO, R. J.: «El Impuesto sobre Sociedades y el Fondo de Educación y Obras Sociales. Algunas reflexiones frente al nuevo Estatuto Fiscal de Cooperativas», IV Congreso Nacional de A.P.A., Palma de Mallorca, 1.987, páginas 57 a 76.

⁸³⁴ Artículo 18. 2 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y 15.2 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

⁸³⁵ Vid. BARBERENA BELZUNCE, Í.: «Sociedades Cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación», Aranzadi 1.992, página 224.

La cuantía deducible de la dotación al Fondo de Educación y Promoción no podrá exceder en cada ejercicio económico del 30 por 100 de los excedentes netos del mismo ⁸³⁶. El Fondo se aplicará conforme al plan que apruebe la Asamblea General de la Cooperativa. Hay que recordar que el importe del referido Fondo que no haya sido aplicado deberá materializarse dentro del ejercicio económico siguiente a aquel en que se haya efectuado la dotación, en cuentas de ahorro o en títulos de la Deuda Pública, cuyos rendimientos financieros se aplicarán al mismo fin ⁸³⁷. También en este supuesto estaremos ante un gasto deducible.

Las dotaciones al Fondo, así como las aplicaciones que requiera el plan, ya se trate de gastos corrientes o de inversiones para el inmovilizado, se reflejarán separadamente en la contabilidad social, en cuentas que indiquen claramente su afectación a dicho Fondo.

La aplicación del Fondo a finalidades distintas de las aprobadas dará lugar a la consideración como ingreso del ejercicio en que aquélla se produzca, del importe indebidamente aplicado. ⁸³⁸

Al cierre del ejercicio se cargarán o abonarán a una cuenta especial de Resultados del Fondo los saldos de las cuentas representativas de gastos, ingresos y variaciones patrimoniales del fondo.

El saldo de la cuenta indicada anteriormente se llevará a la del Fondo, y no se tendrá en cuenta para la determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades de la Cooperativa.

⁸³⁶ Artículo 19 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y 16.1 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

⁸³⁷ Artículo 89. 4 de la Ley General de Cooperativas y 19. 3 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁸³⁸ Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 13 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, o en el apartado 3 del artículo 9 de la Ley Foral Navarra de Cooperativas. Además es causa de pérdida de la condición de Cooperativa fiscalmente protegida.

B. OTROS GASTOS.

Se consideran también gasto deducible los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social⁸³⁹ y aquellos derivados de los retornos cooperativos integrados en el Fondo especial regulado por la Asamblea⁸⁴⁰, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco para los asociados.⁸⁴¹

Este principio de retribución limitada al capital que se contiene en la legislación cooperativa, es una de las características de este tipo de sociedades que viene a fundamentarse en base a una compensación al socio que no aporta ese dinero con miras a obtener una determinada ganancia, sino como símbolo de su esfuerzo personal al correcto desarrollo de la cooperativa⁸⁴².

Antes de la entrada en vigor de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, que expresamente lo recoge como gasto deducible, y a pesar de que el Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 1.969, también lo consideraba como deducible⁸⁴³, el Tribunal Económico Administrativo Central⁸⁴⁴ señaló que la Ley del Impuesto sobre Sociedades entonces vigente, recogía un principio general aplicable a todas las entidades sometidas a tributación por el Impuesto sobre Sociedades, en virtud del cual en ningún caso tendrán la consideración de partidas deducibles las cantidades destinadas a remunerar

⁸³⁹ Vid. entre otros a CAMPO SENTÍS, L. : «Tratamiento fiscal de los intereses de las aportaciones al capital cooperativo». Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 217, 1.992 ; MARÍN VACAS, V. y ROMERO MATA, P. : «Tratamiento fiscal de los intereses satisfechos por las Cooperativas a las aportaciones hechas al Capital Social», Impuestos, 1.985-I.

⁸⁴⁰ Artículo 85. 2 c) de la Ley General de Cooperativas o en el artículo 50. 2 b. de la Ley Foral Navarra 12/1.989.

⁸⁴¹ A estos efectos, se tomará como tipo de interés básico el vigente a la fecha de cierre de cada ejercicio económico. El artículo 15.3 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras, no distingue entre socios y asociados, señalando que el exceso en cualquier caso no debe de superar los cinco puntos.

⁸⁴² Cfr. DURÁN-SINDREU BUXADE, A. : «Fiscalidad de Cooperativas», Librería Bosch, Barcelona, 1.984, página 60.

⁸⁴³ En su artículo 14. 1. b.

⁸⁴⁴ Acuerdo de 21 de junio de 1.989.

directa o indirectamente el capital social ⁸⁴⁵. Y dado que dicha Ley era posterior al Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 1.969 y además de otras razones que impedían aplicar el principio de especialidad, no sería gasto deducible estos intereses fijos abonados a los socios por sus aportaciones sociales. La nueva Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas ha zanjado esta cuestión permitiendo expresamente la deducibilidad.

El interés pagado como retribución por las aportaciones a capital voluntario, lo podemos considerar como rendimiento de capital mobiliario sujeto a retención.

⁸⁴⁵ Artículo 14 a) de la Ley 61/1.978 de 27 de diciembre.

XVII. BASE LIQUIDABLE.

A efectos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados (cooperativos o extracooperativos) se minorará en el 50 por 100 de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio ⁸⁴⁶. Ello supone una innovación significativa respecto a la legalidad anterior, ya que dichas dotaciones se encontraban plenamente sujetas al Impuesto.

¿A qué cantidades se refiere el artículo?. Podría pensarse que sólo a aquellas que se imputan en el ejercicio, no así la dotación por distribución de excedentes. Siguiendo a MARTÍN FERNÁNDEZ ⁸⁴⁷ entendemos que esta tesis no es correcta, ya que en el propio artículo mencionado de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, se habla de la base imponible correspondiente “*a uno u otro tipo de resultados*”, referencia que carecería de sentido, pues los cooperativos sólo se imputan al Fondo tras la distribución de los excedentes.

Por otra parte, debemos determinar qué hay que entender por destino obligatorio. La Ley General de Cooperativas ⁸⁴⁸, establece unos porcentajes obligatorios. Además, la Asamblea General de la cooperativa puede acordar mayores dotaciones, o incluso establecerse estos, en los propios Estatutos cooperativos.

El problema es determinar si estos últimos dos casos, pueden considerarse dotaciones obligatorias y por lo tanto deducibles.

⁸⁴⁶ Artículo 16.5 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁸⁴⁷ Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: «Las Cooperativas y su régimen tributario.», Op. Cit., página 116.

⁸⁴⁸ En su artículo 84.

Parece claro que si está acordada la dotación por la Asamblea General de la Cooperativa, no podemos considerarla como obligatoria y por lo tanto no sería deducible.

Con respecto al segundo punto, el Reglamento de las Cooperativas de Crédito⁸⁴⁹, señala al respecto⁸⁵⁰ :

«El Fondo de Reserva Obligatorio, ..., estará dotado con el 20 por 100 de los excedentes disponibles, al menos, y con las demás cantidades que, preceptivamente, deban destinarse al mismo según la normativa autonómica o los Estatutos. Cuando se imponga la obligación de dotar dicho Fondo con un determinado porcentaje de los excedentes, superior al mínimo legal, se considerará que, a los efectos previstos en el artículo 16. 5 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, la dotación obligatoria al citado Fondo deberá quedar situada al nivel exigido por las regulaciones autonómicas o estatutarias».

Entendemos que, a pesar de esta disposición reglamentaria, que en todo caso sólo afectaría a un sector cooperativo muy determinado, no puede generalizarse esta interpretación. Creemos que existe un evidente exceso reglamentario ya que el término «obligatoriamente» que señala la Ley, ha de aplicarse a las cantidades que se destinen en virtud de la legislación general y autonómica, y no a lo previsto en los Estatutos, que son la máxima expresión de la «voluntad» de la cooperativa. Por lo tanto el exceso sobre la dotación legal, no debería considerarse como deducible.

Aunque algún autor haya considerado⁸⁵¹ que no puede existir la base liquidable a la hora de liquidar el Impuesto sobre Sociedades en las Cooperativas,

⁸⁴⁹Real Decreto 84/1.993, de 22 de enero.

⁸⁵⁰Artículo 15.

⁸⁵¹Vid. MARTIN FERNANDEZ, F. J. : «Las Cooperativas y su régimen tributario.» Op. Cit., página 135.

pensamos que el artículo anterior de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas es suficientemente claro. la Ley que regula el Impuesto sobre Sociedades en relación a las Cooperativas, ha previsto la reducción de una determinada cantidad sobre la base imponible. Por lo tanto el resultado ha de ser la base liquidable, aunque posteriormente el legislador señale ⁸⁵² que la cuota íntegra resulta de aplicar los tipos impositivos correspondientes a las bases imponibles positivas o negativas ⁸⁵³.

Para JULIÁ IGUAL ⁸⁵⁴, esta deducción obedece a la consideración de la irrepartibilidad de las aportaciones a dicho Fondo y a la limitación de la absorción de pérdidas de un ejercicio con cargo a estas reservas en el mismo porcentaje.

No obstante lo dispuesto en esta norma, cabría entender que las cantidades que las Cooperativas destinan al Fondo de Reserva Obligatorio con carácter obligatorio, deberían ser deducidas de los resultados netos, por el carácter imperativo de estas dotaciones y por tratarse de un fondo irrepartible, incluso en el caso de disolución de la cooperativa.

Además, en el supuesto de haber destinado de los resultados cooperativos cantidades a la reserva para inversiones en Canarias⁸⁵⁵, con relación a los establecimientos situados en las islas, dichos importes reducirán la base imponible previa, sin que pueda superar el límite representado por el importe de esa base imponible previa.

⁸⁵² Artículo 23 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁸⁵³ En este mismo sentido vid. ROSEMBUJ, T. : «Régimen Fiscal de las Cooperativas» Op. Cit., página 71.

⁸⁵⁴ Vid. a JULIÁ IGUAL, J. F. y SERVER IZQUIERDO, R. J. : «Manual de Fiscalidad de Cooperativas», Op. Cit., página 92

⁸⁵⁵ Artículo 21 de la Ley 19/1.994.

XVIII. REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS.

No se integrarán en la base imponible de las Cooperativas las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, nuevos o usados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores. No se exige que el bien esté afecto a una actividad empresarial en la cooperativa.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice ⁸⁵⁶.

Las Cooperativas podrán acogerse a esta reinversión, por las rentas obtenidas de transmisiones, no sólo de elementos del inmovilizado material, sino también del inmaterial y de determinadas inversiones financieras.

La Administración podrá aprobar planes especiales de reinversión cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la aprobación de los planes que se formulen ⁸⁵⁷.

⁸⁵⁶ Artículo 21. 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁸⁵⁷ Artículo 21. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El importe de la renta no integrada en la base imponible se sumará a la misma por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo de tres años desde la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento transmitido, para realizar la reinversión, o, tratándose de bienes amortizables, en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo ⁸⁵⁸. La renta no se integra en la base imponible del ejercicio en que se produce la transmisión.

Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio de la cooperativa, salvo pérdidas justificadas, hasta que se cumpla el plazo de siete años al que se refiere el párrafo anterior, excepto que su vida útil conforme al método de amortización que se aplique, fuere inferior. La transmisión de dichos elementos antes de la finalización del mencionado plazo determinará la obligación de integrar en la base imponible del período impositivo en el que se realice dicha transmisión del bien, la renta que en ese momento este pendiente de integración, salvo que, el importe obtenido se reinvierta, a su vez, en los elementos admitidos y dentro del plazo previsto para efectuar la reinversión ⁸⁵⁹.

En caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota integra correspondiente a la renta obtenida en la transmisión, una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria, además de los intereses de demora, se ingresara conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél ⁸⁶⁰.

⁸⁵⁸ Artículo 21. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁸⁵⁹ Artículo 21. 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁸⁶⁰ Artículo 21. 5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Los incrementos de patrimonio imputados en períodos impositivos regulados por la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, acogidos a la exención por reinversión ⁸⁶¹, se regularán por lo en ella establecido, aun cuando la reinversión se produzca con posterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley⁸⁶².

⁸⁶¹Prevista en el artículo 15. ocho de la misma.

⁸⁶²Disposición Transitoria Cuarta de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

XIX. TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA ÍNTEGRA.

La Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas introduce, como señala MARTÍN FERNÁNDEZ ⁸⁶³, un curioso sistema de compensar las pérdidas del ejercicio, no en la base imponible, sino en la cuota. Por eso la Ley señala que la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes ⁸⁶⁴ (20 por 100 a los resultados cooperativos, salvo las de Crédito y Cajas Rurales que lo harán al 25 por 100 y el 35 por 100 para los extracooperativos)⁸⁶⁵, tendrán la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva ⁸⁶⁶.

Tributarán al marginal máximo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ⁸⁶⁷, las Cooperativas en Transparencia Fiscal en determinados supuestos, que se analizan en otro lugar de este trabajo.

Estos tipos bonificados, encuentran su justificación para DE LUIS ESTEBAN ⁸⁶⁸, en que dentro de la base imponible se incluyen cantidades que se destinan a fondos obligatorios, a los cuales el socio renuncia para propiciar el desarrollo y expansión de la entidad.

⁸⁶³Vid., MARTÍN FERNÁNDEZ, Francisco Javier. «Las Cooperativas y su régimen tributario». Op. Cit., página 137.

⁸⁶⁴Artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁸⁶⁵Artículo 33.2 Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y artículos 20 y 37 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

⁸⁶⁶Artículo 23 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁸⁶⁷Actualmente el 56 por 100.

⁸⁶⁸Vid., LUIS ESTEBAN, José Manuel de.: «Presente y futuro de la fiscalidad de las Cooperativas», Revista de la Hacienda Pública Española, n.º 93, 1.985, páginas 101 y 102.

La Dirección General de Tributos ha considerado que las cooperativas de trabajo asociado ⁸⁶⁹, destinadas a producir bienes y servicios para terceros, tributan al 20 por 100 al obtener rendimientos propios de las cooperativas. En estas cooperativas la actividad cooperativizada es la prestación de trabajo por parte de los socios, ya que tienen por objeto proporcionar puestos de trabajo a los mismos. Por tanto, el hecho de que estos socios produzcan en común bienes y servicios para terceros, tal como indica la Ley General de Cooperativas al definir su objeto, no implica que se trate de operaciones realizadas con terceros no socios. Tributan, pues, a ese tipo especial, en cuanto a la base imponible correspondiente a los rendimientos cooperativos, incluyendo entre ellos los procedentes de las prestaciones de trabajo realizadas por los socios.

Si la suma algebraica anterior resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos. Este procedimiento sustituye a la compensación de bases imponibles negativas ⁸⁷⁰ que, en consecuencia, no será aplicable a las Cooperativas ⁸⁷¹. Hay que recordar que en el anterior artículo 24 (antes de la modificación por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades), se indicaba que la compensación de las cuotas negativas de un ejercicio había de hacerse con las positivas de los cinco ejercicios siguientes. Y que según la Dirección General de Tributos ⁸⁷², no se podía ampliar este plazo, aunque alguno de los períodos hubiese sido inferior al año natural. Por lo tanto nos parece un acierto la modificación, pues con independencia de la duración del período impositivo, el plazo de compensación es de siete años.

⁸⁶⁹Resolución de 15 de febrero de 1.993, basada en los artículos 33 Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y 118 de la Ley General de Cooperativas.

⁸⁷⁰Prevista en el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁸⁷¹Artículo 24 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, modificado por la Disposición Final Segunda 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁸⁷²Contestación de 20 de diciembre de 1.990.

Este procedimiento de compensación de pérdidas tiene su razón de ser en la aplicación de distintos tipos de gravamen en las Cooperativas protegidas. No es lógico, en principio para las Cooperativas no protegidas (que tributan por toda su base imponible a un sólo tipo de gravamen), a no ser que a lo largo de su vida modifique su calificación y se convierta en protegida. Para ROSEMBUJ⁸⁷³, la desintegración de la base imponible no se justifica en la Cooperativa no protegida, que carece de beneficio tributario alguno.

Podíamos haber considerado, aunque no diga nada la Ley, que el resultado de aplicar a las bases imponibles/liquidables sus tipos correspondientes, es la cuota íntegra previa. Sobre ella podríamos compensar las cuotas íntegras negativas de los ejercicios anteriores, resultando la auténtica cuota íntegra.

Tiene su importancia esta distinción, a la hora de aplicar la bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra⁸⁷⁴ pues, ¿sobre qué cuota se aplica?, ¿sobre la que surge al aplicar los tipos de gravamen a las bases o la que se produce una vez compensadas las de ejercicios anteriores?

Nos inclinamos a pensar, que tal y como está redactado el nuevo artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no cabe lugar a dudas: “*Se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen*”. Por lo tanto la bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra, creemos que deberá realizarse sobre la cantidad resultante de aplicar el tipo específico a la parte de base imponible correspondiente, antes de compensar las cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores.

⁸⁷³Vid., ROSEMBUJ, Tulio. : «Régimen Fiscal de las Cooperativas» Op. Cit., página 73.

⁸⁷⁴Prevista en el artículo 34. 2 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

La Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras ⁸⁷⁵ añade otro beneficio fiscal al indicar que las sumas algebraicas negativas producidas en los tres primeros ejercicios de actividad de las nuevas cooperativas, se podrán compensar, sin límite de tiempo, con futuras cuotas íntegras positivas.

⁸⁷⁵ En su artículo 21.

XX. DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

A. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA DE DIVIDENDOS Y DE PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS.⁸⁷⁶

La integración de los dividendos percibidos de una sociedad, los cuales, como parte del beneficio, ya tributan en el Impuesto sobre Sociedades, en la base imponible de la sociedad titular de los valores, produce el efecto de la doble tributación de los beneficios obtenidos⁸⁷⁷.

El método de eliminación de la doble imposición de dividendos contenido en la Ley 42/1.994 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social abraza definitivamente la concepción del Impuesto sobre Sociedades como gravamen de las rentas del capital aplicado, básicamente, a la realización de actividades empresariales que opera a modo de retención en la fuente y con carácter de gravamen a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.⁸⁷⁸

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, modificada por el artículo 1 del Real Decreto Ley 8/1.996, de 7 de junio⁸⁷⁹, recoge en primer lugar en su artículo 28, la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos y de

⁸⁷⁶ Vid. más profundamente en COLMENAR VALDÉS, S.: «Las deducciones por doble imposición: doble imposición interna de beneficios societarios». Revista Impuestos, número 11, junio de 1.996. TOMÉ MUGURUZA, B.: «Integración del Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Crónica Tributaria, número 69, 1.994. COOPERS & LYBRAND, y el DIARIO EXPANSIÓN: «Nuevas medidas fiscales y de incentivación de la economía (II)», 1.996. RUÍZ GARCÍA, J. R. «La deducción por dividendos en el Sistema Tributario Español», Civitas, Madrid, 1.991.

⁸⁷⁷ Vid., entre otros a ORTIZ CALZADILLA, R. «La imposición sobre los beneficios societarios», Hacienda Pública Española, 115-2, 1.990, página 209.

⁸⁷⁸ Según la Resolución de la Dirección General de Tributos de 23-09-1.992, la percepción de rendimientos de acciones por el usufructuario de las mismas, no da derecho a la deducción por doble imposición por dividendos.

⁸⁷⁹ Vid., entre otros a BANACLOCHE PÉREZ, J.: «Medidas urgentes de carácter fiscal», La Ley, número 13, julio de 1.996, página 80.

participaciones en beneficios (es decir todas las rentas que se pueden recibir por ser socio de una determinada sociedad) que se produce al ser gravados los dividendos por el Impuesto sobre Sociedades en la entidad que los abona y en la entidad que los percibe. Es necesario que la entidad que reparte los dividendos o los beneficios que se integran en la base imponible sea residente ⁸⁸⁰ en territorio español. Se aplica con independencia del tipo de gravamen de la entidad que reparte el dividendo (incluso estando exenta del Impuesto). ⁸⁸¹

La eliminación total del problema se consigue mediante la deducción del 100 por 100, cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades participadas, directa o indirectamente en, al menos, un 5 por 100, siempre que dicha participación se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya.

También será del 100 por 100 respecto de los beneficios percibidos de Mutuas de Seguros Generales, Entidades de Previsión Social, Sociedades de Garantía Recíproca y Asociaciones.

Cuando se aplique esta deducción del 100 por 100, no procederá retención a cuenta sobre el dividendo o participación en beneficios distribuida ⁸⁸².

Se elimina parcialmente el problema, cuando entre las rentas de la cooperativa se computen dividendos o participaciones en los beneficios de otras entidades residentes en España, deduciéndose el 50 por 100 de la cuota íntegra que

⁸⁸⁰ En caso contrario se aplica la deducción del artículo 30 o 30 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁸⁸¹ Vid., SIMÓN MATAIX, M.: «El arbitraje como técnica de resolución de conflictos de doble imposición de precios de transferencia», *Impuestos*, número 17, septiembre de 1.996, página 25.

⁸⁸² Artículo 146. 4. d) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios.

La base imponible derivada de los dividendos o participaciones será el importe íntegro de los mismos, la base imponible derivada del dividendo es el propio dividendo, poniéndose fin de esta manera a una controversia alimentada por la confusa redacción de la Ley 61/1.978 ⁸⁸³.

La deducción por doble imposición de dividendos, retornos cooperativos e internacional, se practicará por las Cooperativas aplicando el tipo de gravamen que corresponda en función del carácter cooperativo o extracooperativo de los rendimientos que originan dicha deducción. ⁸⁸⁴

Los socios de las Cooperativas protegidas, sean personas físicas o jurídicas, gozarán, en relación con los retornos cooperativos, de una deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o, en su caso, del Impuesto sobre Sociedades, del 10 por 100 de los percibidos. Cuando, por tratarse de una cooperativa especialmente protegida, dichos rendimientos se hayan beneficiado de la bonificación del 50 por ciento de la cuota íntegra ⁸⁸⁵, dicha deducción será del 5 por 100 de tales retornos ⁸⁸⁶. ROSEMBUIJ ha criticado esta disparidad de tratamiento con respecto a la Cooperativa no protegida, pues las deducciones por doble imposición no son nunca beneficios fiscales. ⁸⁸⁷

Los retornos cooperativos que se incorporan al capital social, sin que el socio tenga poder de disposición sobre el mismo (se acuerda la incorporación en la

⁸⁸³ Antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁸⁸⁴ Artículo 25 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁸⁸⁵ Artículo 34.2 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁸⁸⁶ Artículo 32 Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁸⁸⁷ Vid., a ROSEMBUIJ, Tulio.: «Régimen Fiscal de las Cooperativas» Institut per a la Promocio i la Formacio Cooperatives. Op. Cit., página 92.

asamblea), no tienen carácter de rendimiento del capital mobiliario ni dan derecho a deducción, en cuanto que no se han percibido.

La deducción también se aplicará en los supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo, respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones, en la parte que correspondan a los beneficios no distribuidos⁸⁸⁸.

Asimismo se practicará sobre la renta que la sociedad que realiza las operaciones vistas anteriormente deba integrar en la base imponible⁸⁸⁹.

La deducción no se practicará respecto de las siguientes rentas:

- Las derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.
- Las previstas en los apartados anteriores, cuando con anterioridad a su distribución se hubiere producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, o el traspaso de la prima de emisión a reservas, o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.
- Las distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.
- Cuando la distribución del dividendo o la participación en beneficios no determine la integración de la renta en la base imponible o cuando dicha distribución haya producido una depreciación en el valor de la

⁸⁸⁸ Véase el artículo 15 de esta Ley en donde se establecen las normas de valoración de estas operaciones societarias.

⁸⁸⁹ De acuerdo con lo establecido en el artículo 15.3 de la Ley.

participación, a efectos fiscales. En este caso la recuperación del valor de la participación no se integrará en la base imponible.

Cuando entre las rentas de la cooperativa se computen las derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o los fondos propios de entidades residentes en territorio español que tributen al tipo general de gravamen, se deducirá de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, con el límite de las rentas computadas, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida, siempre que se cumplan los siguientes requisitos :

- Que el porcentaje de participación, directo o indirecto, con anterioridad a la transmisión sea igual o superior al 5 por 100.
- Que dicho porcentaje se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se transmita la participación.

Cuando, debido a la fecha de adquisición de la participación, no pudiera determinarse el importe de los beneficios no distribuidos en la fecha de adquisición de la participación, se presumirá que los valores se adquirieron por su valor teórico.

La aplicación de esta deducción será incompatible con el diferimiento por reinversión ⁸⁹⁰, en la parte correspondiente a la renta que ha disfrutado de la deducción.

⁸⁹⁰ Previsto en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse de las cuotas íntegras de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

Existen algunas restricciones a la deducción por doble imposición de dividendos.

No tendrán derecho a esta deducción ⁸⁹¹:

- 1.- Los beneficios distribuidos con cargo a las reservas constituidas con los resultados correspondientes a los incrementos de patrimonio a que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 15/1.992, de 5 de junio, sobre Medidas urgentes para la progresiva adaptación del sector petrolero al marco comunitario.
- 2.- Los dividendos distribuidos con cargo a beneficios correspondientes a rendimientos bonificados de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de la Ley 22/1.993, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo (*“Podrán disfrutar de una bonificación en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades del 95 por 100 aplicable a los períodos impositivos que se inicien durante 1.994, 1.995 y 1.996, las Cooperativas que se constituyan entre la entrada en vigor de la presente Ley y el 31 de diciembre de 1.994”*), y de rendimientos procedentes de sociedades acogidas a la bonificación establecida en el artículo 19 de la Ley Foral 12/1.993, de 15 de noviembre, y en la Disposición Adicional Quinta de la Ley 19/1.994, de 6 de julio, o de sociedades a las que sea aplicable la exención prevista en las normas forales 5/1.993, de 24 de junio de Vizcaya, 11/1.993, de 26 de junio, de Guipúzcoa y 18/1.993, de 5 de julio, de Álava.

⁸⁹¹Disposición Adicional Segunda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las primeras cantidades abonadas a dichas reservas.

Por otra parte, en relación con las cuentas en participación señala la Ley ⁸⁹² que los resultados de estas cuentas correspondientes al partícipe no gestor que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 b) de la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se hubiesen integrado en la base imponible del partícipe gestor, darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos.

Por lo tanto tienen derecho a la deducción por doble imposición interna, en principio todas las Cooperativas, incluso las parcialmente exentas. Calcularán la cuantía en función del tipo de gravamen del 25 por 100, aunque los dividendos hubiesen tributado en la entidad que los genera al 35 por 100.

B. DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

La Ley, trata de paliar tanto la doble imposición jurídica internacional (que se produce cuando dos Estados someten a tributación una misma renta en sede de un mismo sujeto pasivo), como la doble imposición económica internacional (que tiene lugar cuando dos Estados someten a tributación una misma renta pero gravando por ella a dos sujetos pasivos diferentes). ⁸⁹³

⁸⁹² Disposición Transitoria Vigésimo tercera de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁸⁹³ Vid., entre otros a SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A. «La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del Impuesto sobre Sociedades», La Ley, Madrid, 1.995. LÓPEZ RIBAS, S. «Corrección de la doble

El anterior Impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 61/1.978, estaba concebido sobre una economía cerrada, siendo así que nuestra actual economía está abierta a los movimientos internacionales de capital. Probablemente sea esta la causa que con mayor intensidad demandaba una reforma del Impuesto sobre Sociedades que, en buena parte, fue anticipada en virtud de las medidas contenidas en la Ley 42/1.994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, mediante la modificación de la deducción por doble imposición internacional y la incorporación, tanto por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como al Impuesto sobre Sociedades, de la denominada transparencia fiscal internacional, cuyo objetivo es someter a tributación en sede de las personas o entidades residentes en España las rentas pasivas obtenidas a través de entidades no residentes que disfrutaban de un régimen fiscal privilegiado.

1. Deducción para evitar la doble imposición internacional: Impuesto soportado por la cooperativa.

Cuando se tribute por obligación personal, si en la base imponible del sujeto pasivo se integran rentas obtenidas y gravadas en el extranjero se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes ⁸⁹⁴:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto (directo y personal que grave la renta de los sujetos pasivos).

imposición interna intersocietaria e incentivos a la internacionalización de las empresas», Revista Estudios Financieros, número 164, noviembre de 1.996.

⁸⁹⁴ Artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Cuando sea de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según el mismo.

- El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.⁸⁹⁵

⁸⁹⁵ Para determinar qué renta se entiende obtenida en el extranjero debemos aplicar a "sensu contrario" el artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que nos indica cuando un no residente obtiene rentas en España. El artículo 45 de la ley muestra las rentas que se consideran obtenidas o producidas en territorio español. En primer lugar enumera las rentas de explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español. Y a continuación señala, con carácter general, que una entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español, cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. Y en particular, se entiende que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses. En segundo lugar, incluye los rendimientos de explotaciones económicas realizadas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente en el mismo. Sin embargo, no se consideran obtenidos o producidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones importadas en territorio español cuando la instalación o el montaje se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del 20 por 100 del precio de adquisición de los elementos importados. A continuación enumera los rendimientos derivados de prestaciones de servicios, tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión, así como de servicios profesionales, cuando la prestación se realice o se utilice en territorio español. Se entenderán utilizadas en territorio español las prestaciones que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo. Luego enumera los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de la actuación personal, en territorio español, de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, atribuidos a entidades. También incluye a los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España. Y a los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades, residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español. Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos; Los incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos por personas o entidades, residentes en territorio español; Los incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, enumerando, en particular, los siguientes:

- Los incrementos de patrimonio derivados de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español.
- Los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

Y, por último, incluye los incrementos de patrimonio derivados de otros bienes muebles situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.

En otro orden de cosas, el siguiente apartado del artículo 45 entiende que también se consideran obtenidos o producidos en territorio español, los rendimientos satisfechos por empresarios individuales o profesionales, residentes en territorio

El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aún cuando no fuese plenamente deducible.

Si el sujeto pasivo obtiene en un período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país, salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de los mismos.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

2. Deducción para evitar la doble imposición internacional: Dividendos y participaciones en beneficios.

Cuando exista obligación personal de contribuir, si en la base imponible de la cooperativa se computan dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios

español; personas jurídicas o entidades, residentes en territorio español o establecimientos permanentes situados en territorio español. Ello no será de aplicación, es decir, no se considerarán obtenidos o producidos en territorio español:

- Los satisfechos por razón de explotaciones económicas, distintas de las prestaciones de servicios, como realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión o servicios profesionales, cuando aquéllos se realicen íntegramente en el extranjero. En particular, se incluyen aquí los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas y otros gastos accesorios y conexos.
- Los satisfechos por razón de los servicios o prestaciones, tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión, así como de servicios profesionales, cuando dichos servicios o prestaciones se realicen íntegramente fuera del territorio español y estén directamente vinculados a actividades empresariales o profesionales del pagador realizadas en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio español.
- Los satisfechos a entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya, a estos efectos, en la base imponible de la cooperativa ⁸⁹⁶.

Para la aplicación de esta deducción será necesario que la participación directa e indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por 100 y que la misma se mantenga de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Tendrá también la consideración de impuesto efectivamente pagado el impuesto satisfecho por las entidades participadas directamente por la sociedad que distribuye el dividendo y por las que, sucesivamente, estén participadas por aquellas, en la parte imputable a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos siempre que dichas participaciones no sean inferiores al 5 por 100 y la participación se haya mantenido ininterrumpidamente durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya.

Esta deducción, juntamente con la establecida para evitar la doble imposición internacional (impuesto soportado por el sujeto pasivo, respecto de los dividendos o participaciones en los beneficios), no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieren obtenido en territorio español.

El exceso sobre dicho límite no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible.

⁸⁹⁶ Artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

No se integrará en la base imponible del sujeto pasivo que percibe los dividendos o la participación en beneficios la depreciación de la participación derivada de la distribución de los beneficios, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que dicha depreciación se ponga de manifiesto, excepto que el importe de los citados beneficios haya tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

El importe de la depreciación será el correspondiente a los beneficios obtenidos por la entidad que los distribuya con anterioridad a la adquisición de la participación sobre la misma.

Las cantidades pendientes de deducción correspondientes a la deducción por doble imposición internacional establecida en el artículo 24, apartados 4 y 5 de la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se aplicarán en las liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en las condiciones y requisitos previstos en el citado artículo ⁸⁹⁷.

3. Deducción para evitar la doble imposición económica internacional:

Dividendos y plusvalías de fuente extranjera.

En el caso de encontrarnos en el supuesto de la obligación personal de contribuir, cuando entre las rentas de la cooperativa se computen dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en

⁸⁹⁷ Disposición Transitoria Vigésima.

territorio español se deducirá el 100 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios. La base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios estará constituida por el importe íntegro de los mismos.⁸⁹⁸

Este artículo fue incorporado al Impuesto sobre Sociedades por el Real Decreto Ley 8/1.996, de 7 de junio, con efectos de 9 de junio de 1.996.

También en el caso de obligación personal de contribuir, cuando entre las rentas de la cooperativa se computen las derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, se deducirá de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, con el límite de las rentas computadas, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida. La persona o entidad adquirente, si es residente en territorio español, no deberá estar vinculada con la entidad transmitente. La aplicación de esta deducción será incompatible con el diferimiento por reinversión⁸⁹⁹, en la parte correspondiente a la renta que ha disfrutado de la deducción.

La aplicación de estas dos deducciones está condicionada al cumplimiento de las siguientes requisitos :

- Que la participación, directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por 100, y que la misma se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea

⁸⁹⁸ Vid., sobre este tema y entre otros a RODRÍGUEZ - PONGA, E. :«Fiscalidad de las inversiones españolas en el extranjero», Revista Estudios Financieros, número 164, noviembre de 1.996.

⁸⁹⁹ Previsto en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

exigible el beneficio que se distribuya o al día en que se produzca la transmisión.

- Que la entidad participada esté sujeta y no exenta, a un impuesto de características comparables a este Impuesto, y no resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal
- Que las rentas de la entidad participada de las que proceden los dividendos o participaciones en beneficios se deriven de la realización de actividades empresariales en el extranjero ⁹⁰⁰.
- Que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, y que contenga cláusula de intercambio de información, o un país contenido en la relación de países que reglamentariamente podrán establecerse, en atención a que los mismos tengan un impuesto de características comparables a este Impuesto.

⁹⁰⁰Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 130.1 c de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: " C) Que las rentas de las que proceden los dividendos o participaciones en beneficios se deriven de la realización de actividades empresariales en el extranjero. A estos efectos se tendrán en cuenta las siguientes reglas: a) con carácter general los ingresos obtenidos por la entidad participada deben proceder, al menos en el 90 por 100, de la realización de actividades empresariales en el sentido del artículo 40 de la ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas. También se entenderán comprendidos entre dichos ingresos los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades empresariales y los dividendos o participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de la participación de entidades no residentes en territorio español que cumplan los requisitos previstos en el presente apartado respecto de las que la entidad residente en territorio español tenga una participación, directa o indirecta, superior al 5 por 100. b) Tratándose de comercio al por mayor tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de operaciones en las que los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español cuando las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada. c) Tratándose de servicios tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de la prestación de servicios que sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español cuando las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada. d) Tratándose de operaciones crediticias y financieras tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de préstamos y créditos otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español cuando las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada. e) Tratándose de la realización de operaciones de seguro y reaseguro tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de operaciones en las que los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español cuando

Con respecto a los requisitos segundo y cuarto siguientes, estos han de cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

No se integrará en la base imponible de la cooperativa que percibe los dividendos o la participación en beneficios, la depreciación de la participación derivada de la distribución de los beneficios, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que dicha depreciación se ponga de manifiesto, excepto que el importe de los citados beneficios, haya tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

Cuando la entidad participada cumpla los anteriores requisitos y, simultáneamente, obtenga rentas positivas que han de incluirse en la base imponible de las sociedades a las que se les aplica el régimen especial de la transparencia fiscal internacional⁹⁰¹, será de aplicación lo dispuesto en el régimen especial, exclusivamente a las mencionadas rentas.⁹⁰²

las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada”.

⁹⁰¹ Artículo 121.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁹⁰² Artículo 30 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, creado por el Real Decreto Ley 8/1.996, de 7 de junio.

XXI. BONIFICACIONES.

A diferencia de la legislación anterior, la bonificación siempre se aplica sobre la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas.

A. BONIFICACIÓN POR RENTAS OBTENIDAS EN CEUTA Y MELILLA.

Tendrá una bonificación del 50 por 100, la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas por Cooperativas que operen efectiva y materialmente en Ceuta, Melilla o sus Dependencias⁹⁰³.

Estas Cooperativas son:

- Cooperativas españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios.
- Cooperativas españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios y que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.

Se entenderá por operaciones efectiva y materialmente realizadas en Ceuta y Melilla o sus dependencias aquellas que cierran en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos.

No se estimará que median dichas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de

⁹⁰³ Artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

géneros o efectos en los mismo y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.

Excepcionalmente, para la determinación de la renta imputable a Ceuta y Melilla, obtenida por Cooperativas pesqueras, se procederá asignando los siguientes porcentajes:

- a) El 20 por 100 de la renta total al territorio en que esté la sede de dirección efectiva.
- b) Un 40 por 100 de dicha renta se distribuirá en proporción al volumen de desembarcos de capturas que realicen en Ceuta y Melilla y en territorio distinto.

Las exportaciones se imputarán al territorio en que radique la sede de dirección efectiva.

- c) El restante 40 por 100, en proporción al valor contable de los buques según estén matriculados en Ceuta y Melilla y en territorios distintos.

El porcentaje previsto en la letra c) sólo será aplicable cuando la entidad de que se trate tenga la sede de dirección efectiva en Ceuta y Melilla. En otro caso este porcentaje acrecerá el de la letra b).

B. BONIFICACIÓN POR ACTIVIDADES EXPORTADORAS.

Tendrá una bonificación del 99 por 100⁹⁰⁴ la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas procedentes de la actividad exportadora de

⁹⁰⁴ Artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos y elementos cuyo contenido sea normalmente homogéneo o editado conjuntamente con aquellos, así como de cualquier manifestación editorial de carácter didáctico, siempre que los beneficios correspondientes se reinviertan en el mismo período impositivo al que se refiere la bonificación o en el siguiente, en la adquisición de elementos afectos a la realización de las citadas actividades o en cualquiera de los activos indicados para obtener la deducción por actividades de exportación y en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros⁹⁰⁵.

Los elementos en los que se materialicen la reinversión no disfrutarán de la deducción por inversiones en Bienes de Interés Cultural, producciones cinematográficas y edición de libros⁹⁰⁶. También será incompatible para dichos elementos, la aplicación de esta bonificación y la deducción establecida en la Disposición Adicional 12ª de la Ley, para inversiones en elementos nuevos de inmovilizado material.

La exportación de fotolitos (soporte que permite la producción industrial seriada de los libros), no se incluyen en el ámbito de los objetos que dan derecho a la bonificación, que procedería, en su caso si se exportan los libros producidos a partir de dichos soportes.

La parte de la cuota íntegra derivada de las subvenciones concedidas para la realización de las actividades a que se refiere este apartado no será objeto de bonificación.

⁹⁰⁵ Artículos 34 y 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁹⁰⁶ Artículos 34 y 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

C. BONIFICACIÓN PARA LAS COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS.

De acuerdo con lo establecido en la ley de Régimen Fiscal de Cooperativas, las especialmente protegidas gozan de una bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra ⁹⁰⁷.

La nueva Ley Fiscal de Cooperativas introduce dos importantes modificaciones en la regulación de la bonificación del 50 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la legislación anterior: la primera consiste en que mientras que en el Estatuto Fiscal de las Cooperativas se aplicaba a la mayor parte de estas, puesto que casi todas podían acceder a la condición de fiscalmente protegidas, en la Ley 20/1.990 tan sólo se aplica a las cinco clases de Cooperativas que pueden ser clasificadas de especialmente protegidas ⁹⁰⁸; la segunda y más importante modificación consiste en que mientras que en el régimen anterior la bonificación se aplicaba a la parte de la cuota correspondiente a los rendimientos derivados de la explotación económica de la cooperativa, no así a los rendimientos de capital ni a los incrementos de patrimonio, en la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas se aplica a la cuota positiva resultante de la suma de cuotas correspondientes, a los resultados cooperativos y extracooperativos, cada una con su signo, menos las cuota íntegras negativas de ejercicios anteriores.

La bonificación ascenderá al 90 por 100 de la cuota ⁹⁰⁹, cuando se trate de una cooperativa de trabajo asociado en que se den las siguientes circunstancias:

⁹⁰⁷ Artículo 34.2 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y artículo 28.2 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

⁹⁰⁸ Artículo 7 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁹⁰⁹ Disposición Adicional Tercera de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

- Al menos el 50 por 100 de los socios sean minusválidos.
- Dichos socios estuviesen en desempleo al constituirse la Cooperativa.

Esta bonificación tiene un plazo limitado a los cinco primeros años de actividad, en tanto se mantenga el referido porcentaje de socios.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá adecuar o suprimir esta bonificación en función de la evolución del mercado de trabajo.

Las Cooperativas especialmente protegidas, que puedan tener la consideración de Explotaciones Asociativas Prioritarias⁹¹⁰, dentro de la actividad agraria, tendrán una bonificación de la cuota íntegra en el Impuesto sobre Sociedades del 80 por 100.

La aplicación de los beneficios fiscales en las Cooperativas, se hará sin necesidad de previa declaración administrativa sobre su procedencia⁹¹¹. Es decir, cualquier cooperativa regularmente constituida será una cooperativa fiscalmente protegida. No obstante, si posteriormente incurre en alguna de las causas previstas en la ley determinantes de la pérdida de esa condición (queda descalificada), le serán de aplicación ciertas normas técnicas en la liquidación del impuesto, si bien el tipo de gravamen será el general.⁹¹²

La Inspección de los Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda comprobará que concurren las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos en esta Ley y practicará, en su caso, la regularización que resulte procedente de la situación tributaria de la cooperativa.

⁹¹⁰ Artículo 5 de la Ley 19/1.995, de 4 de julio.

⁹¹¹ Artículo 37 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁹¹² Apartado 2 del artículo 6 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

El resultado de las actuaciones de la Inspección de los Tributos se comunicará a las Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas interesadas en cuanto pueda tener trascendencia respecto de los tributos cuya gestión les corresponda ⁹¹³.

Tras un análisis comparativo con la legislación anterior se puede concluir que la Ley 20/1.990 es más beneficiosa para las Cooperativas que la legislación anterior en materia de fijación de tipos de gravamen y de bonificaciones en la cuota en el Impuesto sobre Sociedades ⁹¹⁴.

D. OTRAS BONIFICACIONES.

- 1.- Bonificación prevista en la Ley 19/1.994 de 6 de junio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias ⁹¹⁵. Es del 95, 50 y 35 por 100, dependiendo del tipo.
- 2.- Bonificación del 99 por 100 de la cuota íntegra a las Cooperativas en reconversión constituidas al amparo de lo dispuesto en la Ley 27/1.984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización.
- 3.- Se crea una bonificación del 95 por 100 de la cuota íntegra ⁹¹⁶, aplicable a los períodos impositivos que se inicien durante 1.994, 1.995 y 1.996, para todas aquellas Cooperativas que se constituyan entre el día 1 de enero y el 31 de diciembre de 1.994.

La bonificación se aplicará exclusivamente respecto de los rendimientos procedentes de explotaciones económicas.

⁹¹³ Artículo 38 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁹¹⁴ En este sentido se manifestó PITA ANDREU J. «Las cooperativas ante el Impuesto sobre Sociedades.», Gaceta Fiscal n.º. 86, 1.991.

⁹¹⁵ Artículos 26, 76 y Disposición Adicional Quinta.

Para disfrutarla hay que cumplir los siguientes requisitos:

a) Que el promedio de plantilla medido en personas/año sea superior a tres trabajadores e inferior a 20, en los períodos impositivos que se inicien en 1.995 y 1.996. Para el período impositivo de 1.994, esta condición se exigirá desde la fecha de constitución de la Cooperativa. El incumplimiento del requisito previsto para el promedio de plantilla, en cualquiera de los períodos impositivos a los que sea de aplicación la bonificación determinara la pérdida de la misma en todos y cada uno de los períodos. La norma no establece requisito alguno en cuanto al tipo de contrato. Por tanto, podrá ser cualquier contrato que prevea la normativa laboral. Según una Resolución de la Dirección General de Tributos ⁹¹⁷, en el promedio de plantilla para poder disfrutar de la bonificación, no se incluirá el personal contratado a través de una cooperativa de empleo temporal, ya que se considera plantilla de esta última, no de la que recibe el servicio.

b) Que con anterioridad a 31 de diciembre de 1.995 se realice una inversión en activos fijos nuevos, superior a 15 millones de pesetas. Dicha inversión, que deberá haberse iniciado antes de 31 de diciembre de 1.994, deberá mantenerse durante los períodos impositivos a los que se refiere el apartado anterior. Hay que entender que la iniciación se produce cuando la cooperativa exteriorice de forma fehaciente la decisión inversora, mediante una orden de pedido, un contrato, etc. . . La fecha de realización de la inversión será la de entrada en funcionamiento de los bienes.

Con la inversión en una finca rústica, por no ser un activo fijo nuevo, no se cumplen los requisitos para tener derecho a la bonificación.

⁹¹⁶ Artículo 2 de la ley 22/1.993, de 29 de diciembre.

No obstante, sí tendrían la consideración de activos fijos nuevos los costes de transformación de terrenos hasta situarlos en condiciones de explotación, los desembolsos realizados con motivo de nuevas plantaciones y las obras de regadío, siempre que su utilización exceda de una campaña y sean amortizables.

c) Que las explotaciones económicas no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad. Se entenderá que las explotaciones económicas se han ejercido anteriormente bajo otra titularidad, entre otros, en los supuestos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad. Hay que entender que la actividad ya se ha ejercido bajo otra titularidad cuando venía siendo titular una persona física que posteriormente constituye una Cooperativa.

d) Que las explotaciones económicas se realicen en local o establecimiento independiente. Esto significa que la nueva explotación económica ha de realizarse en un local o establecimiento donde no se realicen otras explotaciones económicas.

e) Que la aportación de los socios personas físicas sea superior al 75 por 100 del capital social. Ha de mantenerse la participación durante los períodos iniciados en 1.994, 1.995 y 1.996, en que se disfruta de la bonificación, en coherencia con el objetivo de ser estos estímulos fiscales de protección a pequeñas y medianas cooperativas.

f) Que no sea de aplicación el régimen de transparencia fiscal.

Las cuotas negativas pendientes de compensación en el último de los períodos impositivos reseñados anteriormente (1.996), únicamente

⁹¹⁷De 30 de octubre de 1.995.

será compensable en la parte que exceda de las cuotas positivas habidas en los mismos. Dicha compensación no tiene el límite general temporal establecido en la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

XXII. DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES.

En relación a los incentivos fiscales, el texto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades únicamente regula aquéllos que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades: investigación y desarrollo, inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones, bienes de interés cultural y formación profesional. Los incentivos fiscales de carácter general relacionados con la política coyuntural no constan en el articulado, pero respecto de los mismos se establece la oportuna habilitación a la Ley de Presupuestos. Creemos que se ha regulado de esta manera, para suprimir en un tiempo no muy lejano la denominada deducción por inversiones, sin tener que modificar la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Estas deducciones no podrán exceder conjuntamente del 35 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones⁹¹⁸.

Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones aquí previstas, podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

- a) En las Cooperativas de nueva creación.

⁹¹⁸ Artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- b) En las Cooperativas que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad.

Los elementos patrimoniales afectos a estas deducciones deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años o durante su vida útil si fuere inferior.

A. DEDUCCIÓN POR LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO.

Dada la importancia que tiene en nuestros días la investigación, es razonable la preocupación del legislador para fomentarla. Lo realiza a lo largo de toda la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en diversos apartados. Lo creemos lógico, aunque en la legislación propia de las cooperativas, no existan normas específicas para favorecer estas labores.⁹¹⁹

La realización de estas actividades dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 20 por 100 de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto⁹²⁰.

⁹¹⁹ Vid., entre otros a GAGO RODRÍGUEZ y ÁLVAREZ VILLAMARÍN. «La deducción por inversiones en I+D en el Impuesto sobre Sociedades : alternativas de reforma». Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, números 225-226, mayo - agosto de 1.993, página 69.

⁹²⁰ Artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En el caso de que los gastos efectuados por la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 40 por 100 sobre el exceso respecto de la misma.

El importe de los gastos de investigación y desarrollo a que se refieren los dos párrafos anteriores se minorará en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo, los realizados por la cooperativa en cuanto estén directamente relacionados con la actividad de investigación y desarrollo efectuada en España y se hayan aplicado efectivamente a la realización de la misma, constanding específicamente individualizados por proyectos.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de actividades de investigación y desarrollo efectuadas en España, por encargo de la cooperativa individualmente o en colaboración con otras entidades.

Los conceptos de "investigación y desarrollo" coinciden con los recogidos en el Plan General de Contabilidad y en el Real Decreto ⁹²¹ que desarrollaba el artículo 26 del antiguo Impuesto sobre Sociedades, sobre Investigación y Desarrollo.

Los denominados gastos de investigación y desarrollo comprenden diversas categorías, gastos de personal, materias primas y aprovisionamientos, adquisiciones de activos fijos, servicios exteriores . . . , estando directamente

⁹²¹ 1.622/1.992.

relacionados con un proyecto de investigación o desarrollo. Estos gastos forman, globalmente, parte del inmovilizado inmaterial de la cooperativa, cuando se aprecie un resultado positivo en los mismos, son deducibles vía amortización y serán considerados gastos amortizables si el resultado es negativo.

A los efectos de lo previsto anteriormente, se considerará investigación *“a la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes”*.

También se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de productos.⁹²²

⁹²² No se considerarán actividades de investigación y desarrollo las consistentes en: a) La supervisión de ingeniería, incluso en las fases iniciales de la producción, el control de calidad y la normalización del producto, la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de materiales, productos, procesos o sistemas, la adaptación de un sistema o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada en el diseño de materiales o productos ya existentes, equipos, procesos y sistemas propios del proceso productivo, y la planificación de la actividad productiva. b) Los servicios legales y administrativos, incluso los relativos a la propiedad industrial o a contratos, negocios y operaciones relacionados con la tecnología, la enseñanza, adiestramiento y formación del personal, los estudios de mercado y planes de viabilidad, la confección de programas para equipos electrónicos, la prospección en materia de ciencias sociales y la explotación e investigación de minerales e hidrocarburos. c) Cualquier otra actividad que no incorpore nuevas tecnologías, aunque se trate de diseño de procesos, sistemas, herramientas, utensilios, montajes, moldes y troqueles, la construcción de todo tipo de instalaciones y equipos incluida la ingeniería de diseño, la instalación y montaje de equipos e instalaciones y la creación de materiales o productos. Las actividades contempladas en las letras anteriores podrán acogerse a la deducción cuando formen parte de un proyecto de investigación y desarrollo que reúna los requisitos para poder disfrutar del incentivo fiscal.

B. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE EXPORTACIÓN.

La realización de estas actividades dará derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra ⁹²³:

- a.- El 25 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios, o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial. En el período impositivo en que se alcance el 25 por 100 de la participación se deducirá el 25 por 100 de la inversión total efectuada en el mismo y en los dos períodos impositivos precedentes. A efectos de lo previsto en este apartado, las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora.

Las aportaciones de fondos en concepto de suscripción de ampliaciones de capital de filiales pueden acogerse a la deducción por inversiones siempre que se realice efectivamente la aportación. Por lo tanto, si se amplía capital con cargo a reservas o mediante compensación o condonación de deudas, no podrían acogerse. La inversión tiene que estar directamente relacionada con la actividad exportadora de la empresa. Si no hay nexo de unión entre ella y la actividad exportadora de la empresa, no se tendrá derecho a deducción. La simple adquisición de participaciones en establecimientos extranjeros no es suficiente.

⁹²³ Artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

b.- El 25 por 100 del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección extra anual para lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados en el extranjero y los de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

La base de la deducción se minorará en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para la realización de las inversiones y gastos a los que nos hemos referido.

No procederá la deducción cuando la inversión o el gasto se realice en un Estado o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

La deducción prevista en este artículo no podrá exceder del 15 por 100 de la renta o del 4 por 100 de los ingresos que correspondan a la totalidad de las actividades exportadoras de bienes o servicios y de la contratación de servicios turísticos en España. Las cantidades no deducidas podrán aplicarse respetando igual límite, en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.

El cómputo del plazo para la aplicación de la deducción podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, produciéndose resultados positivos, la renta derivada de las actividades de exportación de bienes o servicios y de la prestación de servicios turísticos en España sea positiva.

C. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN BIENES DE INTERÉS CULTURAL, PRODUCCIONES CINEMATOGRAFICAS Y EDICIÓN DE LIBROS.

Las inversiones en bienes de interés cultural ⁹²⁴ darán derecho a las cooperativas a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10 por 100 de las inversiones que efectivamente se realicen en bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural ⁹²⁵, siempre que el bien permanezca en el patrimonio del titular durante un período de tiempo no inferior a tres años. A estos efectos se considerarán como inversiones los gastos activables que correspondan al importe de las cantidades que se destinen a la adquisición, conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes declarados de interés cultural inscritos en el Registro.

Las inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales españolas que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada, darán derecho a una deducción del 10 por 100.

Las inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada, darán derecho a una deducción del 5 por 100.

En cualquier caso la parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.

⁹²⁴ Artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁹²⁵ De acuerdo con lo previsto en el artículo 69.2 de la Ley 16/1.985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

D. DEDUCCIÓN POR GASTOS DE FORMACIÓN PROFESIONAL.

Se considerará formación profesional el conjunto de acciones formativas desarrolladas por una cooperativa, directamente o a través de terceros, dirigido a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal y exigido por el desarrollo de sus actividades o por las características de los puestos de trabajo. En ningún caso se entenderán como gastos de formación profesional los que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 18/1.991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tengan la consideración de rendimientos del trabajo personal.

La realización de estos gastos dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 5 por 100 de los gastos efectuados en el período impositivo, minorados en el 65 por 100 del importe de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades, e imputables como ingreso en el período impositivo⁹²⁶.

En el caso de que los gastos efectuados por la realización de actividades de formación profesional en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 10 por 100 sobre el exceso respecto de la misma. Creemos que si la cooperativa se constituye en 1.996, y durante este año destina a gastos de formación profesional una determinada cantidad, podrá deducirse el 10 por 100, ya que en el supuesto de constitución de una cooperativa se considera que la media de los gastos efectuados en la realización de actividades de formación profesional en los dos años anteriores es cero.

⁹²⁶ Artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

XXIII. OTRAS DEDUCCIONES.⁹²⁷

A. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN ELEMENTOS NUEVOS DEL INMOVILIZADO MATERIAL.

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien dentro de 1.996, las Cooperativas podrán deducir de la cuota íntegra el 5 por 100 del importe de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, que sean puestos a disposición del sujeto pasivo dentro de dichos periodos impositivos. Se podrán acoger a esta deducción las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero, a excepción de los edificios⁹²⁸.

La base de la deducción será el precio de adquisición o coste de producción. Con respecto a los bienes adquiridos por leasing, la base de la deducción debe ser el precio de compra para la entidad arrendadora y el período el de la puesta a disposición del bien.

Será requisito para el disfrute de la deducción por inversiones que los elementos permanezcan en funcionamiento en la cooperativa del mismo sujeto pasivo durante cinco años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización⁹²⁹, fuera inferior.

Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad.

⁹²⁷ Vid., entre otros a GARCÍA LUIS, T.: «Impuesto sobre Sociedades :Desgravaciones por inversión y creación de empleo», Lex Nova, Valladolid, 1.990.

⁹²⁸ Disposición Adicional Duodécima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁹²⁹ De los admitidos en el artículo 11.1 de la Ley.

Se puede aplicar la deducción por inversiones en activos fijos nuevos a las obras de rehabilitación de edificios antiguos, siempre que la rehabilitación se realice respecto a un activo fijo. Se computara a efectos de la deducción por inversiones, por el montante de la rehabilitación y excluido el importe de la adquisición del inmueble que se rehabilita.

La deducción por inversiones será incompatible para los mismos elementos con:

- Las establecidas en la Ley 31/1.992, de 26 de noviembre, de incentivos fiscales aplicables a la realización del Proyecto Cartuja 1.993 .
- La reinversión de los beneficios acogidos a la bonificación por actividades exportadoras ⁹³⁰.
- La exención por reinversión establecida para las cooperativas de reducidas dimensiones ⁹³¹, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

El importe de la deducción no podrá exceder del 15 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, entendiéndose que esas cantidades están incluidas entre las deducciones previstas como saldos pendientes de la deducción por inversiones de ejercicios anteriores a la entrada en vigor de esta Ley, que no pueden sobrepasar un límite conjunto del 35 por 100 de la cuota líquida ⁹³².

⁹³⁰ Apartado 1 del artículo 32 de la Ley.

⁹³¹ Artículo 127 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁹³² Apartado 4 de la Disposición Transitoria Undécima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Una cooperativa que tiene derecho a deducirse por inversión en un ejercicio, no puede optar por no aplicar deducción alguna en el ejercicio de la inversión y trasladar la deducción a ejercicios posteriores, ya que el sujeto pasivo deberá aplicar la deducción por inversiones hasta que agote el límite sobre la cuota líquida establecido en la respectiva normativa del ejercicio en que realiza la inversión ⁹³³.

Las cantidades pendientes de deducción correspondientes a los beneficios fiscales establecidos en el artículo 26 de la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades; en la Ley 12/1.988, de 25 de mayo; en la Ley 30/1.990, de 27 de diciembre; en la Ley 31/1.992, de 26 de noviembre y en la disposición adicional séptima de la Ley 39/1.992, de 29 de diciembre, se aplicaran en las liquidaciones correspondientes a los periodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, en las condiciones y requisitos previstos en las citadas leyes ⁹³⁴.

Si el sujeto pasivo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 218.3 del Real Decreto 2631/1.982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Sociedades, hubiese optado por aplicar la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos en los periodos impositivos en que se realicen los pagos, la deducción se aplicará en las liquidaciones de los periodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente Ley en los que se efectúan los referidos pagos, en las condiciones y requisitos previstos en la citada norma.

Las deducciones a que se refieren los apartados anteriores se aplicarán respetando el límite sobre cuota líquida previsto en las referidas leyes y en las correspondientes Leyes de Presupuestos Generales del Estado. A estos efectos se entenderá por cuota líquida la resultante de minorar la cuota

⁹³³Informe de la Dirección General de Tributos de 23 de febrero de 1.996.

⁹³⁴Disposición Transitoria Undécima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

integra en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II y III del título VI de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Las deducciones procedentes de diferentes modalidades o períodos impositivos del artículo 26 de la Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, excepto la correspondiente a la creación de empleo, no podrán rebasar un límite conjunto del 35 por 100 de la cuota líquida.

Las deducciones a que se refieren los apartados anteriores se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones establecidas en los capítulos II y III del título VI de esta Ley y, a continuación, las deducciones establecidas en el capítulo IV del título VI, cuyo límite se computara independientemente del establecido en el apartado anterior.

B. DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO.

Las cooperativas podrán deducir de la cuota íntegra correspondiente al primer período impositivo que concluya a partir del 9 de junio de 1.996, la cantidad de 1.000.000 de pesetas por cada trabajador contratado por tiempo indefinido, con posterioridad a esa fecha, siempre que dicho trabajador sea mayor de 45 años o minusválido, con el límite del incremento de hombres/año empleados correspondientes a ese período impositivo en relación al inmediato anterior, debiendo mantenerse el incremento de plantilla durante dos años como mínimo.⁹³⁵

⁹³⁵ Vid., entre otros a MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A. :«Contratación laboral y deducción en cuota por creación de empleo», Revista Estudios Financieros, número 164, noviembre de 1.996.

En el promedio de plantilla para poder disfrutar de la bonificación, no se incluirá el personal contratado a través de una empresa de empleo temporal ya que es plantilla de esta última, no de la que recibe el servicio ⁹³⁶.

Esta deducción se perderá cuando los trabajadores que generaron este derecho permanezcan en la cooperativa menos de dos años, salvo que se contrate otro con las mismas condiciones, sin que dé derecho a la deducción.

Estos trabajadores no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo de los Reales - Decretos Leyes 7/1.994, 2/1.995, y el artículo 123 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. ⁹³⁷

Lo dispuesto en la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas ⁹³⁸, en referencia a la aplicación a los nuevos socios en las Cooperativas de Trabajo Asociado, o en general, a los socios de trabajo de cualquier Cooperativa, una vez admitidos definitivamente, de la deducción por creación de empleo que recogía el antiguo artículo 26 de la derogada Ley del Impuesto sobre Sociedades, vuelve con este Real Decreto Ley 7/1.996 a tener vigencia, ya que se reimplementa esta figura de la deducción, que la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades no ha mantenido.

⁹³⁶ Vid., la Resolución de la Dirección General de Tributos de 30 de octubre de 1995.

⁹³⁷ Artículo 3 del Real Decreto Ley 7/1.996.

⁹³⁸ En su artículo 26.

XXIV. DEDUCCIÓN DE LAS RETENCIONES, INGRESOS A CUENTA Y PAGOS FRACCIONADOS.

Serán deducibles de la cuota íntegra ⁹³⁹:

- a) Las retenciones a cuenta. Si una cooperativa materializa parte del Fondo de Educación y Promoción en imposiciones a plazo fijo, los rendimientos van a nutrir el fondo y no van a la cuenta de explotación ⁹⁴⁰. ¿Podría recuperar lo retenido por estos rendimientos?. Creemos que como el Fondo de Educación y Promoción no tiene una personalidad jurídica distinta de la cooperativa, las retenciones que se practiquen sobre los rendimientos financieros de las materializaciones, que la ley reguladora del régimen fiscal de las cooperativas prevé cuando no se gaste o invierta la dotación al Fondo, son retenciones soportadas por la cooperativa y, en consecuencia, deducibles en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, aunque los rendimientos correlativos no se tengan en cuenta para determinar su Base Imponible.
- b) Los ingresos a cuenta.
- c) Los pagos fraccionados.
- d) La cuota pagada por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.

Cuando dichos conceptos superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del Impuesto las deducciones a que se refieren los capítulos II, III y IV del título VI de la Ley, la Administración Tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso.

⁹³⁹ Artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁹⁴⁰ Artículo 19 Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

En los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, las Cooperativas, deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día primero de cada uno de los meses indicados ⁹⁴¹.

La base para calcular el pago fraccionado será la cuota integra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los veinte naturales a que hace referencia el apartado anterior, minorado en las deducciones y bonificaciones a que se refieren los capítulos II, III y IV de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél.

Cuando el último período impositivo concluido sea de duración inferior al año se tomará también en cuenta la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de doce meses. Si el último período impositivo concluido tuvo una duración inferior al año y fue en el que la cooperativa inició su actividad, la cuota que debe tomarse como base para calcular el pago fraccionado será la que corresponda a dicho período ya que no existe cuota de períodos impositivos anteriores que permita completar un período de doce meses y la normativa no contempla para este supuesto la elevación al año.

Los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción de la Cooperativa, sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Las Cooperativas cuyo período impositivo no coincida con el año natural realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período

⁹⁴¹ Artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

impositivo hasta el día anterior a cada uno de los períodos a que se refiere el párrafo anterior.

Para que la opción a que se refiere el presente apartado sea válida y produzca efectos, deberá ser ejercida en la correspondiente declaración censal, durante el mes de febrero del año natural en que deba surtir efectos. A los ejercicios iniciados en 1996 con posterioridad al mes de febrero, les resulta de aplicación la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades desde su inicio, por lo que el ejercicio de la opción no puede entenderse exigible respecto de los citados periodos impositivos. Será en la propia presentación del primer pago fraccionado correspondiente al ejercicio iniciado en 1996, siempre que se efectúe dentro del plazo establecido, en donde podrá realizarse dicha opción⁹⁴².

La cooperativa quedará vinculada a esta modalidad del pago fraccionado respecto de los pagos correspondientes al mismo período impositivo.

La cuantía del pago fraccionado será el resultado de aplicar a las bases previstas en los apartados anteriores el porcentaje que se establezca en la Ley de Presupuestos Generales del Estado⁹⁴³.

⁹⁴² Resolución de la Dirección General de Tributos de 17 de octubre de 1.996.

⁹⁴³ Según la Disposición Adicional Novena de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, respecto de los periodos impositivos que se inicien durante 1.996, el porcentaje a que se refiere el apartado 4 del artículo 38 de esta Ley, será el 15 por 100 para la modalidad de pago fraccionado prevista en el apartado 2 del mismo. Cuando la cuota íntegra tomada como base para calcular el pago fraccionado se hubiere determinado según las normas de la Ley 61/1.978, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, las deducciones y bonificaciones a que se refiere el apartado 2 de aquel artículo, serán las establecidas en la citada Ley 61/1.978. Para la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 38 de esta Ley, el porcentaje será el resultado de multiplicar por cuatro séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto. En los pagos fraccionados que deban efectuarse en 1.996, correspondientes a periodos impositivos que se hubieren iniciado en 1.995 y concluyan dentro de 1.996, la base y porcentajes para calcular dichos pagos, en cualquiera de las dos modalidades, se determinara de acuerdo con lo establecido en el artículo 73 de la Ley 41/1.994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.995. Las sociedades transparentes no estarán obligadas a realizar pagos fraccionados respecto de la parte de la base imponible que deba tributar al tipo de gravamen a que se refiere la Disposición Transitoria vigésima segunda de esta Ley.

En la modalidad prevista en el apartado anterior, de la cuota resultante se deducirán las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo así como los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

Si se opta por realizar el pago fraccionado conforme al artículo 38.3, habrá que aplicar a la parte de base imponible el tipo, multiplicado por 4/7 y redondeado por defecto. Es decir, para un tipo general (35 por 100) se aplicara el 20 por 100 y no se reduce este tipo como consecuencia de que los rendimientos tengan derecho a la bonificación, por ejemplo del 50 por 100 (caso de las cooperativas y/o de los rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla), el 14 por 100, para las cooperativas que tributen al 25% y el 11 por 100, para la mayoría de las cooperativas que tributan al 20 por 100. Si no se opta, el pago fraccionado será del 15 por 100 de la cuota íntegra del último ejercicio cuyo plazo de declaración haya vencido, minorado en las deducciones y bonificaciones aplicables y en las retenciones e ingresos a cuenta.

Hay pues, una especialidad tanto para los rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla, como en las cooperativas especialmente protegidas, ya que, aunque la base de cálculo es la cuota íntegra, para el cálculo del pago fraccionado se minorará, entre otras partidas, por la bonificación del 50 por 100, en cada caso.

El pago fraccionado tendrá la consideración de deuda tributaria.

El modelo 202 será utilizado para efectuar los tres pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades ⁹⁴⁴. El citado pago se podrá efectuar directamente en la entidad de depósito que presta el servicio de caja en la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria o

⁹⁴⁴ Artículo quinto de la Orden de 23 de febrero de 1.996.

Administración dependiente de la misma, en cuya demarcación territorial tenga su domicilio fiscal el sujeto pasivo, o, en cualquier entidad colaboradora de la provincia en que radique éste.

Cuando no deba efectuarse ingreso alguno en concepto de pago fraccionado en el período correspondiente, no será obligatoria la presentación del modelo 202. Una cooperativa, que inicie su actividad en 1.996, no tendrá que presentar pago fraccionado siempre que no opte por realizarlo en la forma prevista en el artículo 38.3, ya que no existe base para su cálculo. Tampoco una cooperativa transparente está obligada a realizar pagos fraccionados respecto de la base imponible que tribute al 0 por 100 en 1.996 ; tan sólo deberá realizar el pago fraccionado, respecto a la parte de base imponible no imputada.

XXV. LA TRIBUTACIÓN COOPERATIVA EN RELACIÓN CON LA IMPOSICIÓN DIRECTA DE LOS SOCIOS Y ASOCIADOS.⁹⁴⁵

La Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas considera como dividendos la parte del excedente disponible del ejercicio económico acreditada a los socios en concepto de retorno, así como las cantidades distribuidas entre los socios a cuenta de los excedentes y los excesos de valor asignados en cuenta.⁹⁴⁶

La calificación tributaria de los retornos depende de la forma en que éstos se hagan efectivos. De aquí que dicha Ley, en la aplicación de las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta, dispense a los retornos un tratamiento diverso en función de la misma.

La Ley General de Cooperativas⁹⁴⁷ establece tres formas de hacer efectivo el retorno:

- a) mediante su abono inmediato a los socios, una vez aprobadas las cuentas del ejercicio;
- b) mediante su incorporación al capital social; e

⁹⁴⁵ Cfr., con relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre otros, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. y FONSECA, E. :«El nuevo IRPF», Deusto, Bilbao, 1.992. CALERO GALLEGU, J. :«El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en Manual del Sistema Tributario Español, Op. Cit., páginas 63 y siguientes. CARBAJO VASCO, D. :«Manual del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio», Praxis, Barcelona, 1.993. CAYÓN GALIARDO, A. y otros. :«Sistema impositivo estatal. Los Impuestos sobre la renta, el patrimonio y el valor añadido», Kronos, Zaragoza, 1.993. MARTÍN QUERALT, J. :«El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», Curso de Derecho Tributario, Op. Cit., páginas 49 y siguientes. PÉREZ ROYO, I. :«La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», Marcial Pons, Madrid, 1.991. PONT MESTRES, M. :«Análisis y aplicación del nuevo IRPF», Civitas, Madrid, 1.992. SANTIDRIÁN, J. y MORENO, F. «Los nuevos impuestos sobre la Renta y el Patrimonio», Tirant lo Blanch, Valencia, 1.991.

⁹⁴⁶Cfr. SANZ JARQUE, J.J. : «Sociedades Cooperativas. Teoría General y Régimen. El nuevo Derecho Cooperativo», Op. Cit., página 580.

⁹⁴⁷En su artículo 85.

- c) incorporándolo al fondo de reserva voluntario regulado por la Asamblea General.

Además, el retorno es una de las formas de satisfacer las pérdidas de ejercicios anteriores que sean imputadas a los socios ⁹⁴⁸.

De acuerdo con la Ley 20/1.990 ⁹⁴⁹, tan sólo se consideran rendimientos de capital social, los incorporados al fondo especial de reserva, no así los incorporados al capital social, los incorporados al fondo especial de reserva, ni los aplicados a compensar pérdidas sociales imputadas a los socios; ninguno de estos se hallan sujetos, por consiguiente, a retención.

Este tratamiento resulta lógico, ya que los retornos capitalizados en la cooperativa tributarán como mayor valor de las aportaciones al capital (incrementos de patrimonio) en el momento en que éstas se transmitan o reembolsen a los socios.

En el caso de los retornos incorporados al fondo de reserva regulado por la Asamblea General, la no consideración de los mismos como rendimientos de capital mobiliario se halla condicionada a su efectiva permanencia en dicho fondo, o, en otros términos, a la disponibilidad de los mismos por parte de los socios. De esta forma se consideran rendimientos del ejercicio en que se produzca la devolución al socio, bien por haber transcurrido el plazo para la misma o producirse la baja del socios en la cooperativa.

La asimilación de los retornos a los dividendos determina que se les aplique una deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o en su caso, del Impuesto sobre Sociedades del 10 por 100, o del 5 por 100

⁹⁴⁸ Artículo 87 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁹⁴⁹ Artículo 30.

en el caso de los retornos satisfechos por Cooperativas especialmente protegidas.

Se establece la deducción por doble imposición de retornos sólo para los percibidos por los socios de las Cooperativas protegidas, no así para los que perciban los socios de las Cooperativas no protegidas y especialmente protegidas ⁹⁵⁰.

La calificación fiscal del retorno cooperativo como rendimiento de capital mobiliario, similar al dividendo, responde a la idea, que ha prevalecido siempre en nuestro ordenamiento tributario, de considerar a la cooperativa como una cooperativa social que tan sólo difiere de las restantes formas sociales que ejercen actividades económicas, en especial de la sociedad anónima, en que los beneficios, en lugar de distribuirse entre los socios en proporción al capital aportado, se reparten en función de la actividad que desarrollan con la entidad.

La naturaleza mixta de los retornos cooperativos ha sido expresamente reconocida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentencias de 14 de noviembre de 1.987 y de 31 de julio de 1.989, en las que literalmente se señala que *“anticipos laborales y retornos cooperativos son conceptos distintos, de contenido y significación diferentes. Los primeros son exclusivamente fruto de la prestación de un trabajo, sin perjuicio de la condición de socio de quien lo presta. Por el contrario, los llamados - retornos cooperativos - son el resultado no sólo de aquel trabajo personal, sino también de la mayor o menor incidencia de los gastos generales y de la liquidación de intereses de capitales ajenos”*.

Para la determinación de la base imponible no se deducirán en ningún caso las pérdidas de la cooperativa atribuidas a los socios. Estas pérdidas, si han sido

⁹⁵⁰ Artículo 32 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

reintegradas por el socio en metálico o compensadas con retornos incorporados a un fondo especial regulado por la Asamblea General, incrementan - junto con las cuotas de ingreso satisfechas - el coste de adquisición de las participaciones a efectos del cómputo de los incrementos o disminuciones de patrimonio que se puedan producir como consecuencia de su transmisión o reembolso.

El incremento o disminución patrimonial, que para el socio se produzca por el reembolso de las participaciones, vendrá determinado por la diferencia entre el importe total de las aportaciones (obligatorias y voluntarias) que haya realizado al capital, más las aportaciones para reponer el capital por pérdidas, más las pérdidas compensadas con retornos incorporados en el fondo especial y las cuotas de ingreso satisfechas, y el valor de reembolso de las participaciones ⁹⁵¹.

Como la cooperativa tiene un plazo de cinco años, a partir de la fecha de baja del socio, para reembolsar el importe de sus participaciones en el capital social, el período impositivo a que deberá imputarse el incremento o disminución de patrimonio corresponderá al período en que se hubiesen devengado los unos y producidos los otros.

Se establece una regla específica para la valoración patrimonial de las participaciones de los socios o asociados en el capital cooperativo, en el Impuesto sobre el Patrimonio. De acuerdo con este precepto, dicho valor se determina en función del importe total de las aportaciones desembolsadas por el socio o asociado, ya sean obligatorias o voluntarias, que resulte del último balance aprobado, con deducción, en su caso, de las pérdidas atribuidas y no reintegradas ⁹⁵².

⁹⁵¹ Artículo 30.b) de la ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁹⁵² Artículo 31 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y artículo 16.3 de la Ley 19/1.991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Vid., sobre el tema, y entre otros a ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «El Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas», Civitas, Madrid, 1.985.

XXVI. REGÍMENES ESPECIALES.

A. GRUPOS DE COOPERATIVAS.⁹⁵³

La Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas⁹⁵⁴ señala que el Gobierno, a propuesta del Ministerio de Economía y Hacienda, dictará las normas necesarias para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado de los Grupos de Sociedades⁹⁵⁵, a las especialidades de las Sociedades Cooperativas que, en virtud de sus reglas estatutarias, mantengan relaciones de vinculación en el ejercicio de sus actividades empresariales.

En el Real Decreto 1345/1.992, de 6 de noviembre, se dictan las normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades Cooperativas.

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades vuelve a remitirse al mencionado Real Decreto.⁹⁵⁶

⁹⁵³ Para el régimen general de grupos no cooperativos, Vid., entre otros a DÍAZ YANES, I. «Nueva regulación del régimen fiscal de las operaciones entre matrices y filiales», Tribuna Fiscal, número 21, julio de 1.992, página 41. PÉREZ SÁNCHEZ, V.: «El régimen tributario de los grupos de sociedades en la Ley 43/ 1.995, de 27 de diciembre», Revista Estudios Financieros, número 157, abril de 1.996. ÁLVAREZ MELCÓN, S. «Análisis contable del régimen de declaración consolidada de los grupos de sociedades», (2ª. Edición), Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1.989. GONZÁLEZ GONZALEZ, L. «Régimen de declaración consolidada en el Impuesto de Sociedades. Metodología para practicar las declaraciones», Impuestos, número 10, 1988. MARTINEZ GIMENEZ, C.: «La imposición sobre la renta de los grupos de sociedades», La Ley, Madrid, 1.991.

⁹⁵⁴ Disposición Final Segunda Tres.

⁹⁵⁵ Que estaban contenidas en el Título I del Real Decreto-Ley 15/1.977, de 25 de febrero, y en el Real Decreto 1414/1.977 de 17 de junio.

⁹⁵⁶ La Ley del Impuesto sobre Sociedades en su Disposición Final Segunda 3 señala: " *Los grupos de sociedades Cooperativas podrán tributar en régimen de declaración consolidada de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1.345/1.992, de 6 de noviembre, por el que se dictan las normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades Cooperativas.* ".

Esta disposición realiza la mencionada adaptación, básicamente, mediante la definición del grupo de sociedades Cooperativas y la implantación de un sistema de consolidación adecuado a las características de las mismas. Con carácter supletorio será de aplicación lo dispuesto en la disposición adicional tercera de la Ley 18/1.982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas ⁹⁵⁷. La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades deroga dicha Disposición Adicional ⁹⁵⁸, por lo que habrá que entender aplicables, con carácter supletorio, las normas previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades aplicables a los grupos de sociedades ⁹⁵⁹.

En primer lugar se determina qué debe entenderse por grupo de sociedades Cooperativas consolidable. Se define en torno a una entidad que ejerce poderes de decisión y de la que tienen la condición de socios o asociadas las Cooperativas del grupo, vinculadas por un pacto de redistribución solidaria del excedente. Es el conjunto formado por una Entidad cabeza de grupo y las Cooperativas que tengan la condición de socio o asociada de aquélla, sobre las que ejerza poderes de decisión en virtud de sus reglas estatutarias. ⁹⁶⁰

Las Cooperativas que en ellos se integren no tributarán en régimen individual, es decir el que correspondería a cada cooperativa en caso de no ser de aplicación el régimen de los grupos de Cooperativas.

⁹⁵⁷ Artículo 1. 1 del Real Decreto 1345/1.992.

⁹⁵⁸ Disposición Derogatoria Única 7.

⁹⁵⁹ Artículos 78 a 96.

⁹⁶⁰ Según el artículo 81.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades, se entenderá por grupo el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones residentes en España formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de aquella. La sociedad dominante ha de tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades.

La Entidad cabeza del grupo de sociedades Cooperativas será una sociedad cooperativa o cualquier otra Entidad siempre que, en este último caso, su objeto exclusivo sea el de planificar y coordinar el desarrollo empresarial y las estrategias a largo plazo de las Cooperativas que integran el grupo, no pudiendo estar participada por otras personas o entidades diferentes a estas últimas⁹⁶¹. Cuantas facultades, responsabilidades y obligaciones están establecidas en el ordenamiento jurídico-tributario respecto de la sociedad dominante de un grupo de sociedades, serán atribuidas a la entidad cabeza de grupo⁹⁶².

Las relaciones de vinculación implicarán el compromiso de redistribuir solidariamente el excedente neto obtenido por cada una de las Cooperativas integrantes del grupo de sociedades Cooperativas, que deberá constar en escritura pública suscrita por todas ellas, así como en sus respectivos estatutos⁹⁶³.

La redistribución afectará, como mínimo, al 25 por 100 del excedente neto una vez deducidos los impuestos y las cantidades destinadas con carácter obligatorio, por imperativo de la ley, a los fondos de reserva, y deberá realizarse en forma directamente proporcional al importe económico de las operaciones, actividades y servicios cooperativizados realizados por los socios de las Cooperativas miembros del grupo⁹⁶⁴.

⁹⁶¹ Artículo 1. 2 Real Decreto 1345/1.992.

⁹⁶² Artículo 7 Real Decreto 1345/1.992. Es sociedad dominante del grupo, para el artículo 81. 2 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades aquella que cumpla los requisitos siguientes: a) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del noventa por ciento del capital social de otra u otras sociedades el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación. La determinación del dominio indirecto se deberá realizar de acuerdo con las normas previstas en el artículo 83 de la Ley. b) Que dicha participación se haya mantenido de modo ininterrumpido, al menos, con un año de antelación al día citado en la letra anterior y se mantenga también durante todo el período impositivo. Este requisito de mantenimiento de la participación durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada. c) Que no sea dependiente de ninguna otra residente en España, que reúna los requisitos para ser considerada como dominante. d) Que no esté sometida al régimen de transparencia fiscal.

⁹⁶³ Artículo 1. 3 Real Decreto 1345/1.992.

⁹⁶⁴ Artículo 1. 4 Real Decreto 1345/1.992.

La Entidad cabeza de grupo podrá solicitar del Ministerio de Economía y Hacienda la aplicación del régimen, a cuyo efecto presentará la siguiente documentación ⁹⁶⁵:

- a) Acuerdo de las Asambleas Generales de las sociedades Cooperativas por el que manifiestan su voluntad de acogerse al régimen de tributación sobre el beneficio consolidado.
- b) Escritura pública en la que conste el compromiso.
- c) Estatutos de las sociedades Cooperativas pertenecientes al grupo.

La comunicación del acuerdo por el que un grupo de cooperativas decide tributar en su régimen específico debe ser remitida a la Oficina Nacional de Inspección, órgano de la administración tributaria que tiene atribuida esta competencia desde la aprobación de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En segundo lugar, habida cuenta de las especiales características de las sociedades Cooperativas que, por una parte, no tienen desarrolladas ni les son de aplicación obligatoria las técnicas de consolidación contable ⁹⁶⁶ y, por otra parte, les es de aplicación un régimen tributario con numerosas peculiaridades, pareció conveniente adoptar un sistema de consolidación de cuotas tributarias en lugar de un sistema de consolidación de bases imponibles. ⁹⁶⁷

⁹⁶⁵ Artículo 2. 1 Real Decreto 1345/1.992.

⁹⁶⁶ La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 93, señala que la sociedad dominante deberá formular, a efectos fiscales, el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados, aplicando el método de integración global a todas las sociedades que integran el grupo. Las cuentas anuales consolidadas se referirán a la misma fecha de cierre y periodo que las cuentas anuales de la sociedad dominante, debiendo las sociedades dependientes cerrar su ejercicio social en la fecha en que lo haga la sociedad dominante.

⁹⁶⁷ La base imponible del grupo, según la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículo 85), se determinará mediante la suma de los siguientes conceptos: 1.- Las bases imponibles correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo. 2.- Las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el periodo impositivo, con los límites y requisitos previstos en el artículo 86 de la Ley. 3.- Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores, ya que los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo de sociedades

La Entidad cabeza de grupo y las sociedades Cooperativas integrantes del mismo determinarán su base imponible en el Impuesto sobre Sociedades aplicando las normas generales contenidas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades ⁹⁶⁸, y en la Ley sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, realizando exclusivamente las eliminaciones por operaciones intergrupo que procedan de ⁹⁶⁹:

- a) Retornos entre sociedades Cooperativas del grupo.
- b) Las ayudas económicas que en cumplimiento de las obligaciones asumidas deban prestarse entre sí las sociedades Cooperativas del grupo no se considerarán partida deducible ni ingreso computable.
- c) Resultados distribuidos por la Entidad cabeza de grupo.

No estarán sujetos a retención los rendimientos del capital mobiliario satisfechos entre las Entidades miembros del grupo de sociedades Cooperativas ⁹⁷⁰.

La suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, a la que se refiere el artículo anterior, los tipos de gravamen correspondientes, así como, en su caso, las correspondientes bonificaciones según lo previsto en la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, tendrá la consideración de cuota consolidada cuando resulte positiva. Si la suma algebraica resultase negativa, su importe

cuando se realicen frente a terceros. También cuando una sociedad hubiere intervenido en alguna operación interna y posteriormente dejase de formar parte del grupo de sociedades, el resultado eliminado de esa operación se incorporará a la base imponible del grupo de sociedades correspondiente al período impositivo anterior a aquél en que tenga lugar la citada separación.

⁹⁶⁸ Interpretando el artículo 3 del Real Decreto 1345/1.992.

⁹⁶⁹ Vid, entre otros a DE LA ROSA VARGAS, G. : «El ajuste patrimonial de las cuentas consolidadas : aspectos contables y fiscales», Carta Tributaria, número 150, enero de 1.992.

⁹⁷⁰ Artículo 6 Real Decreto 1345/1.992.

podrá compensarse por el grupo de sociedades Cooperativas con las cuotas consolidadas positivas de los siete ejercicios siguientes⁹⁷¹.

Las cuotas tributarias negativas de cualquier sociedad cooperativa que se hubieran producido en períodos impositivos anteriores a aquel en que dicha cooperativa tribute en régimen de declaración consolidada, serán compensables sólo con cuotas tributarias positivas de la propia sociedad cooperativa y hasta el límite de éstas⁹⁷².

Para la aplicación de las deducciones por doble imposición se tendrán en cuenta las especialidades contenidas en la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas⁹⁷³.

En cuanto a la pérdida del régimen de declaración consolidada, esta se producirá a causa del incumplimiento del compromiso de redistribuir solidariamente el excedente cooperativo disponible.

Será asimismo causa de pérdida del régimen de declaración consolidada la realización, por la Entidad cabeza de grupo, cuando no sea sociedad cooperativa, de actividades no comprendidas dentro del objeto exclusivo contemplado anteriormente.⁹⁷⁴

⁹⁷¹ Artículo 4. 2 Real Decreto 1345/1.992. Vid., la Disposición Final segunda 2 de la Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades señala que el artículo 24 de la Ley 20/1.990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, quedará redactado de la siguiente manera: "Artículo 24: *Compensación de pérdidas.* 1. Si la suma algebraica a que se refiere el artículo anterior resultara negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas integras positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos."

Según la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, si la base imponible del grupo resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo en la forma general prevista en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo de sociedades, podrán ser compensadas en la base imponible del mismo con el límite de la base imponible de la propia sociedad. Se entenderá por cuota íntegra del grupo de sociedades la cuantía resultante de aplicar el tipo de gravamen de la sociedad dominante a la base imponible del grupo de sociedades.

⁹⁷² Artículo 4. 3 Real Decreto 1345/1.992.

⁹⁷³ Artículo 4. 4 Real Decreto 1345/1.992.

⁹⁷⁴ Artículo 5 Real Decreto 1345/1.992.

Además entendemos aplicables las causas generales que se recogen en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando regula el régimen de los grupos y siempre que sean asimilables ⁹⁷⁵.

La Cooperativa cabeza del grupo, vendrá obligada a presentar, dentro del plazo de los seis meses siguientes al cierre del ejercicio, las declaraciones autoliquidadas, en el modelo 220. Asimismo realizará el pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades para 1.996, en el modelo 222 ⁹⁷⁶.

B. TRANSPARENCIA FISCAL. ⁹⁷⁷

El régimen de la transparencia fiscal en relación a las Sociedades Cooperativas va a significar que aquella cooperativa que cumpla las condiciones que más adelante analizaremos, imputará en todo caso, a los socios residentes, las bases imponibles positivas obtenidas por estas sociedades, aun cuando los resultados no hubieran sido objeto de distribución. Dichos socios

⁹⁷⁵El grupo de sociedades se extinguirá, según la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando la sociedad dominante pierda dicho carácter. No obstante, en el caso de que otra sociedad tomara participación en la sociedad dominante de un grupo de sociedades mediante alguna de las operaciones reguladas en el capítulo VIII de la Ley (Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canjes de Valores), de manera que la primera reúna los requisitos para ser considerada dominante, el régimen tributario previsto para los Grupos resultara de aplicación al nuevo así formado, previa comunicación a la Administración tributaria y desde el mismo momento de la extinción del grupo existente. La pérdida del régimen de los grupos de sociedades se producirá con efectos del período impositivo en que concurra alguna o algunas de las causas a que se refiere el artículo 94 de la Ley, debiendo las sociedades integrantes del grupo tributar en régimen individual por el mismo. Los efectos de la pérdida del régimen se encuentran en el artículo 95.

⁹⁷⁶ Artículo sexto y siguientes de la Orden de 23 de febrero de 1.996.

⁹⁷⁷ Vid. entre otros a MARTÍNEZ GÁLVEZ, J.P. y SÁNCHEZ PINO, A.J. : «El régimen de transparencia fiscal tras la Ley 43/1.995 del Impuesto sobre Sociedades». Revista Impuestos, número 6, marzo de 1.996, POVEDA BLANCO, F. «Cooperativas : inoperatividad del régimen de transparencia fiscal y ajustes bilaterales en operaciones vinculadas», Ciriec-España, número extraordinario sobre Fiscalidad de Cooperativas, 1.987, CAVESTANY MANZANEDO, M.A. : «Los precios de transferencia en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, desde la perspectiva de las directrices de la O . C . D . E. de 1.995» Carta Tributaria, número 245, 1.996. FALCÓN Y TELLA, R. : «Análisis de la transparencia tributaria», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.984. «La nueva regulación del régimen de transparencia fiscal (Ley 48/1.985, de 27 de diciembre)», La Ley, 1.986-2.

incorporarán dicha base imponible en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre Sociedades, según corresponda, como un componente más de sus rentas.

Podríamos plantearnos si una cooperativa puede tributar en régimen de transparencia fiscal. Ni en la ley reguladora del Régimen Fiscal de las Cooperativas ni en otra norma, en especial en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, existe disposición legal alguna que determine la incompatibilidad entre el régimen regulado en aquella ley y el régimen de transparencia fiscal. Además, de hecho, existen regímenes especiales de los que no cabe presumir ninguna duda acerca de su aplicación a las Cooperativas, como es por ejemplo, el de los contratos de arrendamiento financiero. Por tanto, entendemos que si esa cooperativa cumple los requisitos para tributar en régimen de transparencia fiscal, le será aplicable.

El legislador, con este régimen, intenta evitar por una parte que se creen Cooperativas con la finalidad de evitar la tributación progresiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y ⁹⁷⁸ la existencia de la doble imposición intersocietaria.

La regulación básica la encontramos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁹⁷⁹.

Tendrán la consideración de Cooperativas transparentes:

1.- Las denominadas "Cooperativas interpuestas".

Se consideran Cooperativas interpuestas, las Cooperativas en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores

⁹⁷⁸ Cfr. en este sentido GÜELL CANCELA, J.R. : «El ahorro fiscal a través de la utilización de sociedades transparentes». Gaceta Fiscal, número 75, 1.990, página 161, y TOMÉ MUGURUZA, B. : «Integración del Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Crónica Tributaria, número 69, 1.994.

⁹⁷⁹ En los artículos 75, 76 y 77.

(Cooperativas de cartera) y las de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

- a.) que más del 50 por 100 del capital pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos, que está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado inclusive.
- b.) Que más del 50 por 100 del capital pertenezca a diez o menos socios.

Se consideran Cooperativas de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo, no esté afecto a actividades empresariales o profesionales tal y como se definen en el artículo 40 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a actividades empresariales o profesionales se estará a lo dispuesto en el artículo 6º de la mencionada Ley.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o profesionales, será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la cooperativa.

Una cooperativa en la que más de la mitad de su activo esta constituido por participaciones en fondos de inversión, por ser estas valores, incurre en el supuesto de transparencia fiscal. Sin embargo, no se computarán como valores a los efectos previstos en los puntos anteriores, los siguientes:

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales.

- c) Los que otorguen al menos el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar el conjunto de las actividades empresariales de las sociedades participadas siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no tenga la consideración de sociedad transparente.

No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades empresariales o profesionales aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades empresariales o profesionales, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.

La realización de actividades empresariales y profesionales supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos dirigidos al cumplimiento del objeto social, lo que implica la existencia de la necesaria organización empresarial.

Cuando la cooperativa tenga como objeto específico la explotación, mediante cualquier clase de título jurídico, de los bienes que forman parte de su activo, tales bienes necesariamente estarán afectos a la actividad o explotación económica desarrollada por la sociedad, porque son los necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos, y porque el ejercicio por una cooperativa de la actividad que constituye su objeto encaminada a la obtención de los rendimientos, presupone la existencia de una organización u ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los

recursos humanos, por mínima que sea, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

Se considera actividad empresariales el alquiler de inmuebles cuando se cuenta, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar la gestión de la actividad y con una persona empleada con contrato laboral para el desempeño de dicha gestión.

Por lo tanto estarán afectos a una explotación económica los bienes cuyo uso o disfrute se ceda de modo habitual, siempre que su gestión requiera una organización empresariales propia o a través de terceros.

En particular, no se considerarán elementos afectos a actividades empresariales o profesionales, los elementos que figuren cedidos a personas o Entidades vinculadas directa o indirectamente a la cooperativa.

2.- "Las Cooperativas con ingresos profesionales".⁹⁸⁰

En las que más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculadas al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 por ciento de los beneficios de aquéllas.

⁹⁸⁰ La Resolución de la Dirección General de Tributos de 02-08-1.992, aclara los requisitos que deben de cumplir las sociedades de profesionales en transparencia.

3.- "Las Cooperativas de actividades artísticas o deportivas".

En las que más del 50 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas cuando entre estos y sus familiares hasta el cuarto grado inclusive tengan derecho a participar en, al menos, el 25 por ciento de los beneficios de aquéllas.

Las circunstancias determinantes de la aplicación de la transparencia fiscal a la cooperativa deben concurrir durante más de noventa días del ejercicio social.

La exclusión del régimen se producirá siempre que no concurren las circunstancias indicadas, y tendrá efectos desde ese propio ejercicio.

Creemos que pueden existir Cooperativas en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores (Cooperativas de cartera) y las de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se den cualquiera de las circunstancias previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Tampoco es difícil de imaginar una cooperativa con ingresos profesionales; pero sí lo es el pensar en la existencia de una cooperativa de actividades artísticas y deportivas que reúna los requisitos para considerarla en transparencia.

Las bases imponibles positivas obtenidas por las Cooperativas transparentes se imputarán a sus socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades. Podíamos preguntarnos qué se traslada a los socios, si la base imponible o la cuota íntegra. La Ley del Impuesto sobre Sociedades es clara: se imputará a los socios residentes la base imponible que resulte de las normas generales del impuesto, no compensándose a estos efectos, las bases imponibles negativas correspondientes a períodos

impositivos concluidos con anterioridad a la fecha de adquisición de la participación. Creemos que es esta otra razón que indica que no cabe desagregar dicha base imponible. En caso contrario se perdería la razón misma de la existencia del régimen de transparencia.

No procederá la imputación cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal. En este supuesto la sociedad afectada no tendrá la consideración de sociedad transparente a ningún efecto ⁹⁸¹.

La base imponible imputable a los socios será la que resulte de las normas generales del impuesto, no compensándose a estos efectos, las bases imponibles negativas correspondientes a períodos impositivos concluidos con anterioridad a la fecha de adquisición de la participación. La Ley del Impuesto sobre Sociedades señala que la base imponible que se imputa es la que resulte de las normas generales del impuesto. Se está refiriendo obviamente al propio Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo creemos que para determinar la base imponible de las Cooperativas transparentes ha de aplicarse las normas generales del Impuesto sobre Sociedades en lo que no esté expresamente previsto por la propia Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas ⁹⁸². Por lo tanto serán aplicables los beneficios fiscales propios, tales como la libertad de amortización, la consideración como gasto deducible, en todo o en parte de las cantidades destinadas obligatoriamente a los Fondos de Educación y Promoción y al de Reserva Obligatorio, etc.

Las bases imponibles negativas no serán objeto de imputación, pudiéndose compensar con bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad en los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

⁹⁸¹ Vid., sobre este tema y entre otros a VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA y ARBONIES CORERA: «El Régimen de las cadenas de Sociedades transparentes :una opción de Economía fiscal», JT, número 6, enero de 1.993, página 86.

⁹⁸² Artículo 3. 1.

Las Cooperativas sometidas al régimen de transparencia fiscal tributarán por el Impuesto sobre Sociedades, e ingresarán la cuota correspondiente, en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo. No procederá la devolución de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, en la parte atribuible a los socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva.

Por lo que respecta a los socios no residentes, los dividendos y participaciones en beneficios tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

La distribución de retornos cooperativos de la entidad, que correspondan a socios residentes y procedan de períodos impositivos en que la cooperativa estuvo sometida al régimen de transparencia fiscal, no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades ni por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La propia Ley del Impuesto sobre Sociedades exime, en su artículo 146. 4. b., de la obligación de practicar retención en los dividendos que procedan de períodos impositivos en que la cooperativa se hallase sometida a este régimen.

A los socios cooperativistas residentes por este Impuesto, se les imputarán:

- a) Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la cooperativa. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas específicas de este Impuesto.
- b) Los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente.

- c) La cuota satisfecha por la cooperativa transparente por el Impuesto sobre Sociedades, así como la cuota que hubiese sido imputada a dicha sociedad.

Las imputaciones se realizarán a las personas que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio cooperativista el día de la conclusión del período impositivo de la sociedad transparente, en la proporción que resulte de los estatutos sociales.

Por lo tanto, y a diferencia de la legislación anterior, los socios cooperativistas podrán deducirse, en el caso de una cooperativa especialmente protegida, la parte correspondiente a la bonificación que por esta circunstancia le corresponde.

¿Cómo se distribuye entre los socios la base imponible, las deducciones, bonificaciones y la cuota satisfecha por la sociedad cooperativa transparente?. Indica la Ley del Impuesto sobre Sociedades que, en la proporción que resulte de los estatutos sociales y, en su defecto, de acuerdo con su participación en el capital social.

Como sabemos la proporción en que se participa en el capital social no es un hecho relevante en la vida cooperativa. La distribución de los resultados entre los socios no se hace un función de su participación sino en relación a la denominada “actividad cooperativizada” que realizan ⁹⁸³. Creemos que este debe de ser el criterio que se debe seguir. Criterio que normalmente se recoge en los estatutos sociales de la cooperativa.

⁹⁸³ Artículo 1. 1 de la Ley General de Cooperativas.

Dicha imputación se realizará:

- a) Cuando los socios sean a su vez sociedades transparentes, en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad participada.
- b) Cuando los socios sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto, en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la cooperativa participada.

La opción se manifestará en la primera declaración del Impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

El tipo de gravamen aplicable a las Cooperativas transparentes será, en cada uno de los tres primeros periodos impositivos en los que sea de aplicación la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el 0, el 10 y el 20 por 100, respectivamente, excepto por lo que se refiere a la parte de base imponible no imputada, que tributara al tipo general ⁹⁸⁴.

⁹⁸⁴Disposición Transitoria Vigésimo segunda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

C. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS FUSIONES Y ESCISIONES.⁹⁸⁵

Aunque la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé la posibilidad de que este régimen tributario⁹⁸⁶ sea igualmente aplicable a las operaciones en las que intervengan sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones mencionadas de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores, parece que se está refiriendo fundamentalmente a las Cajas de Ahorro y a determinadas Entidades Parcialmente Exentas.

Desde luego no parece aplicarse en su totalidad a las Cooperativas. En primer lugar porque en virtud de lo dispuesto en la Ley General de Cooperativas⁹⁸⁷, hay que entender que no cabe la fusión de Cooperativas en otras entidades no Cooperativas. En segundo lugar, porque para ellas sólo cabe hablar de fusión y escisión. Las modalidades de fusión que señala la Ley General de Cooperativas se reducen a fusión por creación de una nueva cooperativa y fusión resultante de la absorción de una o más por otra cooperativa ya existente. En cuanto a la escisión⁹⁸⁸, también supone un doble supuesto conceptual, el de la escisión que conlleva la disolución de la cooperativa, mediante la división de su patrimonio y del colectivo de socios y asociados

⁹⁸⁵ Vid., sobre este tema, entre otros a APARICIO PÉREZ, A. «Distintos aspectos del Régimen Fiscal de la fusión de empresas». Ciss. Noticias/CEE, nº 96, 1.993. ARNAU ZOROA, F. : «Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de acciones (Derecho español Ley 29/1.991. Directiva Comunitaria 90/434/CEE)», Gaceta Fiscal, número 96, 1.992. DE PABLOS ESCOBAR, L. y VALIÑO CASTRO, A. : «Régimen fiscal de las fusiones de empresas», Actualidad Financiera, número 1, 1.989. DE LA HUCHA CELADOR, F. : «El nuevo régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores : estudio de la Ley 20/1.991, de 16 de noviembre», Crónica Tributaria, número 62, 1.992. IRANZO, F. L. : «Adaptación del régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas, aportaciones no dinerarias de ramas de actividad y canje de valores de la Directiva Comunitaria de 23 de julio de 1.990», Carta Tributaria, Monografías, número 155, 1.992. ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. : «Régimen fiscal de las fusiones de empresas. Una nota técnica», Actualidad Financiera, 1.988. SANZ GADEA, E. «Incidencia de la reforma mercantil en el régimen fiscal de la fusión», Tribuna Fiscal, número 1, 1.990.

⁹⁸⁶ Previsto en los artículos 97 a 110 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁹⁸⁷ Artículo 94.

⁹⁸⁸ Artículo 102 de la Ley General de Cooperativas.

en dos o más partes y el de la escisión de una cooperativa sin disolución mediante la segregación de una o más partes del patrimonio y del colectivo de socios y asociados de la misma, y el traspaso en bloque de la parte o partes segregadas a otra cooperativa de nueva constitución o ya existente.

Creemos que en estos supuestos, sería aplicable la legislación fiscal a pesar de que la Ley General de Cooperativas señala que sólo las Cooperativas que concentren sus cooperativas por fusión o por constitución de otras Cooperativas de segundo o ulterior grado, disfrutarán de todos los beneficios otorgados en la legislación sobre agrupación y concentración de cooperativas ⁹⁸⁹. En este mismo sentido se ha pronunciado ya la Dirección General de Tributos ⁹⁹⁰, considerando aplicable este régimen al caso de una cooperativa que participa en el 100 por 100 del capital social de una sociedad mercantil. Disuelve sin liquidación la entidad participada y se transmite el patrimonio a sí misma. Dada la similitud de la operación a la prevista en el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la mencionada Dirección General, al ser la cooperativa una entidad sujeta y no exenta del impuesto, considera aplicable los beneficios fiscales previstos en la nueva Ley.

Será posible la fusión de Sociedades Cooperativas en una nueva o la absorción de una o más por otra Cooperativa ya existente ⁹⁹¹. La escisión de la Cooperativa ⁹⁹² puede consistir en la disolución, sin liquidación, mediante la división de su patrimonio y del colectivo de socios y asociados en dos o más partes. Cada una de éstas se traspasará en bloque a Cooperativas de nueva creación o será absorbida por otras ya existentes o se integrará con las partes

⁹⁸⁹ Artículo 156. 5 de la Ley General de Cooperativas.

⁹⁹⁰ En Resolución de 9 de enero de 1.995.

⁹⁹¹ Artículo 94. 1 de la Ley General de Cooperativas.

⁹⁹² Vid. también, entre otros a SERRA MALLOL, J. «La escisión una nueva operación societaria». Tribuna Fiscal, número 39, 1.994, página 63.

escindidas de otras Cooperativas en una de nueva creación. En estos dos últimos casos estaríamos ante la denominada escisión-fusión.

La fusión también podrá consistir en la segregación de una o más partes del patrimonio y del colectivo de socios y de asociados de una Cooperativa sin la disolución de ésta, y el traspaso en bloque de la parte o partes segregadas a otras Cooperativas de nueva constitución o ya existentes.

Serán aplicables a las Cooperativas participantes en la escisión las normas reguladoras de la fusión.⁹⁹³

Las Cooperativas que concentren sus empresas por fusión o por constitución de otra Cooperativa de segundo o ulterior grado, disfrutarán de todos los beneficios otorgados en la legislación sobre agrupación y concentración de cooperativas⁹⁹⁴. Estos beneficios están recogidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁹⁹⁵.

Las clases y requisitos de la fusión y escisión de las Cooperativas se recogen en la Ley General de Cooperativas⁹⁹⁶.

El régimen tributario, regulado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se basa en el diferimiento de la carga tributaria. Si el régimen no fuese aplicable, el diferimiento no se produciría y los rendimientos puestos de manifiesto se integrarían en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Responde a un principio básico, cual es la neutralidad. La regulación contenida en la norma no estimula la realización de estas operaciones, pero tampoco

⁹⁹³ Artículo 102 de la Ley General de Cooperativas.

⁹⁹⁴ Artículo 156. 5 de la Ley General de Cooperativas.

⁹⁹⁵ Artículos 97 a 110.

⁹⁹⁶ Artículos 94 a 102.

las obstaculiza, porque su ejecución no origina carga tributaria alguna, ni otro beneficio fiscal que el consistente en el diferimiento de su tributación.

Este principio de neutralidad se alcanza a través de dos técnicas tributarias:

- 1) La no integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que grava a las entidades transmitentes, de los rendimientos correspondientes a los bienes transmitidos. En concreto, no se integrarán las siguientes rentas :
 - a) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por las cooperativa de bienes y derechos situados en territorio español.
 - b) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por Cooperativas, de establecimientos permanentes situados en el territorio de Estados no pertenecientes a la Unión Europea en favor de otras Cooperativas.
 - c) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por Cooperativas, de establecimientos permanentes situados en el territorio de Estados miembros de la Unión Europea, en favor de entidades que residan en ellos, revistan una de las formas enumeradas en el Anexo de la Directiva 90/434/CEE de 23 de julio de 1.990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, y estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en el artículo 3º de la misma.

No se excluirán de la base imponible las rentas derivadas de las operaciones referidas en las letras a) y b) anteriores, cuando la cooperativa adquirente se halle exenta por este Impuesto.

- 2) Las Cooperativas adquirentes deben valorar los elementos recibidos, a efectos fiscales, por el importe que tenían con anterioridad a la realización de la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la cooperativa transmitente a efectos de aplicar la valoración e integración de las rentas obtenidas como consecuencia de la transmisión de elementos patrimoniales⁹⁹⁷. Dichos valores se corregirán en el importe de las rentas que hayan tributado efectivamente con ocasión de la operación.

La aplicación de este régimen tributario requiere la comunicación al Ministerio de Economía y Hacienda, con carácter previo a la realización de las operaciones. La comunicación tiene un carácter meramente informativo y los beneficios fiscales del régimen tributario se aplican directamente por las Cooperativas.

Por otro lado, la Ley del Impuesto sobre Sociedades, recoge la subrogación de los derechos y obligaciones de la cooperativa extinguida por la absorbente. Cuando las operaciones mencionadas determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la cooperativa transmitente.

La adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la transmitente.

Cuando la sucesión no sea a título universal, la transmisión se producirá únicamente respecto de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.

⁹⁹⁷ Artículo 15. 11 de la Ley.

La cooperativa adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la transmitente, en cuanto que estuvieren referidos a los bienes y derechos transmitidos.

Las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la transmitente podrán ser compensadas por la cooperativa adquirente ⁹⁹⁸.

Las subrogaciones comprenderán exclusivamente los derechos y obligaciones nacidos al amparo de las leyes españolas.

D. AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO ESPAÑOLAS, EUROPEAS Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS. ⁹⁹⁹

Las Cooperativas pueden, en determinadas ocasiones, establecer cooperaciones con otras Cooperativas, para desarrollar actividades comunes a todas ellas. Fruto de esta unión surgen tres grupos de relaciones:

- Las Agrupaciones de Interés Económico.
- Las Agrupaciones Europeas de Interés Económico.
- Las Uniones Temporales de Empresas.

⁹⁹⁸ Sobre este tema, Vid., entre otros a USANDIZAGA USANDIZAGA, P. «Limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas anteriores correspondientes a la sociedad transmitente, en las operaciones acogidas al régimen fiscal especial de fusiones a partir de la Ley 43/1.995, de 27 de diciembre», Impuestos, número 17, septiembre de 1.996, página 10.

⁹⁹⁹ Vid., entre otros a BUIREU GUARRO, J. :«Régimen fiscal de las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de Sociedades de Desarrollo Industrial Regional. Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras». Tomo XVIII, volumen 1, Edersa, páginas 183 a 247. SANMARTÍN FERNÁNDEZ, J. «Agrupaciones de interés económico», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, números 225-226, mayo - agosto de 1.993, página 645.

La legislación básica la podemos encontrar en la Ley 18/1.982 de 26 de mayo sobre Régimen Fiscal de las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, y en la Ley 12/1.991, de 29 de abril, que crea las Agrupaciones de Interés Económico, y modifica el régimen de la anterior Ley.

Junto a esto hay que recordar que la Ley General de Cooperativas ¹⁰⁰⁰, señala que las Cooperativas que concentren sus cooperativas por fusión o por constitución de otras Cooperativas de segundo o ulterior grado, así como mediante uniones temporales, disfrutarán de todos los beneficios otorgados en la legislación sobre agrupaciones y concentración de cooperativas.

Las Agrupaciones de Interés Económico Españolas se regulan por la ley 12/1.991, de 29 abril. La Ley desarrolla en el ámbito interno el Reglamento CEE 2137/1.985, de 25 de julio, por el que se regula la Agrupación Europea de Interés Económico.

Se trata de una figura asociativa creada con el fin de facilitar o desarrollar la actividad económica de sus miembros. Se le asignan funciones auxiliares, no pudiendo sustituir la actividad de aquellos. Por ello no tiene ánimo de lucro por sí misma.

Tienen personalidad jurídica y carácter mercantil. Las especialidades contenidas en su régimen fiscal ¹⁰⁰¹, no serán aplicables en aquellos períodos impositivos en que se realicen actividades distintas de las adecuadas a su objeto, o posean, directa o indirectamente, participaciones en sociedades que sean miembros suyos, o dirijan o controlen, directa o indirectamente, las actividades de sus socios o de terceros.

¹⁰⁰⁰En su artículo 156. 5.

¹⁰⁰¹Artículos 66 y 67 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Quedan sometidas, obligatoriamente, al régimen de transparencia fiscal sin limitación en cuanto a la imputación de bases imponibles negativas. No tributan en el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible correspondiente a los socios residentes en territorio español, que imputarán a dichos socios.

La Agrupación de Interés Económico Europea, realiza en el ámbito europeo, las mismas funciones que la normativa española encomienda a las Agrupaciones de Interés Económico Españolas (en adelante AIEE). Es un mecanismo de cooperación empresariales a nivel comunitario que tienen por finalidad el desarrollo y mejora de la actividad de los socios mediante la realización de actividades auxiliares de las de sus miembros.

Las Agrupaciones Europeas de Interés Económico (en adelante AEIE) que tengan su domicilio en España, tendrán personalidad jurídica.

No tributarán por el Impuesto sobre Sociedades. Tampoco se le aplicarán limitaciones respecto de la imputación de bases imponibles negativas.

Los socios residentes en España, de AEIE residentes asimismo en territorio español, integrarán las bases imponibles positivas o negativas provenientes de las Agrupaciones Europeas en sus propios impuestos personales.

Los socios no residentes en España, de AEIE residentes o no en territorio español, estarán sujetos por obligación real de contribuir únicamente si resultase que la actividad realizada por los mismos a través de la agrupación, determina la existencia de un establecimiento permanente en dicho territorio.

Los socios residentes de las agrupaciones europeas de interés económico no residentes en territorio español tributarán integrando en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas, según proceda, la parte correspondiente de los beneficios o pérdidas determinados en la Agrupación, corregidos por la aplicación de las normas para determinar la base imponible.

Cuando la actividad realizada por los socios a través de la Agrupación hubiere determinado la existencia de un establecimiento permanente en el extranjero, serán de aplicación las normas previstas en esta Ley o en el respectivo convenio para evitar la doble imposición internacional.

Los beneficios imputados a los socios no residentes en territorio español que hayan sido sometidos a la obligación real de contribuir no estarán sujetos a tributación por razón de su distribución.

El régimen previsto no será de aplicación en el período impositivo en que la Agrupación Europea realice actividades distintas de las adecuadas a su objeto o las prohibidas en el número 2 del artículo 3º del Reglamento CEE 2.137/1.985, de 25 de julio.

Una Unión Temporal de Empresas Cooperativas (en adelante U.T.E.), es un sistema de colaboración entre ellas por tiempo cierto, determinado o indeterminado, para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro.

La normativa reguladora básica de las U.T.E.S, es la Ley 18/1.982, de 26 de mayo. Su régimen fiscal se regula en la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹⁰⁰². No tienen personalidad jurídica propia pero se formalizan en escritura pública.

¹⁰⁰²Artículo 68. Vid, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 19-05-1.993 sobre las condiciones y requisitos para la aplicación del régimen tributario de la Ley 18/1.992 a una Unión Temporal de Empresas.

Tributarán en régimen de transparencia fiscal pero no tributan por el Impuesto sobre Sociedades, por la parte de base imponible imputable a las Cooperativas miembros residentes en territorio español, que imputarán a dichas entidades miembros.

No se aplicarán tampoco, limitaciones respecto de la imputación de bases imponibles negativas.

La aplicación del régimen tributario especial de las UTEs requiere la inscripción de la Unión en el Registro Especial del Ministerio de Economía y Hacienda.

Tributan en el régimen de transparencia fiscal, incluso si se encuentran en período de liquidación, imputando a las cooperativas miembros tanto las bases imponibles positivas como las negativas. Esta especialidad, contemplada expresamente en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Este era también el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos con anterioridad, que entendió aplicable a las UTEs la transparencia fiscal en los términos de su legislación especial.

Las entidades miembros de una UTE que opere en el extranjero podrán acogerse por los resultados procedentes del extranjero, al método de exención.

Las Cooperativas que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero, mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, podrán disfrutar de exención respecto de las rentas procedentes del extranjero. Deberán solicitar dicha exención al Ministerio de Economía y Hacienda.

La opción por la exención determinará la aplicación del mismo hasta la extinción de la unión temporal. La renta negativa que hubiese obtenido la UTE en el conjunto de los ejercicios de su existencia se integrará en la base imponible

de las entidades que participan en la misma correspondiente al período impositivo en que se produjo la extinción.

Las normas de valoración sobre operaciones vinculadas, no serán de aplicación a las operaciones entre la UTE y sus miembros. Tampoco existe obligación de retener por los rendimientos que recíprocamente se satisfagan las UTES y sus socios como consecuencia de su actividad y de sus relaciones.

Este régimen fiscal especial no será aplicable en aquellos períodos impositivos en que el sujeto pasivo realice actividades distintas a aquellas en que debe consistir su objeto social.

Las cuentas de las UTES deberán ser aprobadas necesariamente dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio de que se trate, en la forma que determinen sus estatutos.

Las UTES es un sistema de colaboración entre Cooperativas por tiempo cierto. Tendrá una duración idéntica a la obra, servicio o suministro que constituya su objeto, pero siempre con el límite máximo de 10 años. En casos excepcionales, las uniones inscritas en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda podrán solicitar prórroga de un año.

No se precisa documentación para la disolución de una UTE, ya que la misma se extingue por el transcurso del plazo para el que se ha constituido. Se crean para la ejecución de una obra, servicio o suministro concreto, dentro o fuera de España. Se definen, pues, por su objeto determinado y específico. Por tanto, dado el carácter temporal y el objeto concreto de estas uniones, no cabe la posibilidad de que la misma UTE continúe con otras obras, una vez concluida aquella para la que se constituyó.

E. RÉGIMEN FISCAL DE LA MINERÍA.¹⁰⁰³

Las Cooperativas que desarrollen actividades de exploración, investigación, y explotación o beneficio de yacimientos minerales y demás recursos geológicos clasificados en la sección C), apartado 1, del artículo 3 de la Ley 22/1.973, de 21 de julio, de Minas, o en la sección D), creada por la Ley 54/1.980, de 5 de noviembre, que modifica la Ley de Minas, así como de los que reglamentariamente se determinen con carácter general entre los incluidos en las secciones A) y B) del artículo citado, podrán gozar, en relación con sus inversiones en activos mineros y con las cantidades abonadas en concepto de canon de superficie, de libertad de amortización durante diez años contados a partir del comienzo del primer período impositivo en cuya base imponible se integre el resultado de la explotación.

No se considerará entre las actividades mencionadas en el apartado anterior la mera prestación de servicios para la realización o desarrollo de las citadas actividades¹⁰⁰⁴.

Las cooperativas que se dediquen a estas actividades, podrán reducir la base imponible¹⁰⁰⁵, en el importe de las cantidades que destinen, en concepto de factor de agotamiento, las Cooperativas que realicen, al amparo de la Ley 22/1.973, de 21 de julio, de Minas, el aprovechamiento de uno o varios recursos de los señalados por la Ley.

El factor de agotamiento no excederá del 30 por 100 de la parte de base imponible correspondiente a los aprovechamientos señalados anteriormente.

¹⁰⁰³ Vid., entre otros a AMORÓS RICA, N. y AMORÓS DORDA, N.: «Fiscalidad de las actividades mineras. Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras», Impuesto sobre Sociedades, Tomo XVIII, volumen 1, Edersa, páginas 4 a 109.

¹⁰⁰⁴ Artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁰⁰⁵ Artículos 112, 113, 114, y 115 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En determinadas circunstancias se podrá optar por que el factor de agotamiento sea de hasta el 15 por 100 del valor de los minerales vendidos, considerándose también como tales los consumidos por las mismas cooperativas para su posterior tratamiento o transformación. En este caso, la dotación para el factor agotamiento no podrá ser superior a la parte de base imponible correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de las mismas.

El importe que en concepto de factor de agotamiento reduzca la base imponible en cada período impositivo deberá invertirse en el plazo de diez años, contados a partir de la conclusión del mismo.

Podemos distinguir entre los denominados activos agotables, que son aquellos que se consumen debido a la explotación que de ellos se hacen, como por ejemplo la cantera de piedra y activos amortizables en los que se produce un desgaste por el transcurso del tiempo.

Los saldos pendientes de inversión de las dotaciones al factor de agotamiento realizadas al amparo de la Ley 21/1.974, de 27 de junio, de Régimen Jurídico para la Exploración, Investigación y Explotación de Hidrocarburos y de la Ley 6/1.977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deberán invertirse en las condiciones y con los requisitos establecidos en sus respectivas leyes, a efectos de consolidar la deducción en su día practicada ¹⁰⁰⁶.

¹⁰⁰⁶ Disposición Transitoria Tercera de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

F. RÉGIMEN FISCAL DE LA INVESTIGACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS.¹⁰⁰⁷

Las Cooperativas cuyo objeto social sea exclusivamente la investigación y explotación de hidrocarburos naturales, líquidos o gaseosos, en las zonas A y subzonas a), b) y c) de la zona C a que se refiere el artículo 2º de la Ley 21/1.974, de 27 de junio, de Régimen Jurídico para la Exploración, Investigación y Explotación de Hidrocarburos, y con carácter complementario de éstas, las de transporte, almacenamiento, depuración y venta de los productos extraídos, tendrán derecho a una reducción en su base imponible, en concepto de factor de agotamiento, que podrá ser, a elección de la entidad, cualquiera de las dos siguientes¹⁰⁰⁸:

- a) El veinticinco por ciento del valor bruto de los hidrocarburos vendidos, con el límite de la base imponible.
- b) El cuarenta por ciento de la base imponible.

Las cantidades que redujeron la base imponible en concepto de factor de agotamiento deberán invertirse por el concesionario en las actividades de investigación que desarrolle, en las zonas mencionadas anteriormente, en el plazo de cinco años.

En cada período impositivo deberán incrementarse las cuentas de reserva de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento.

¹⁰⁰⁷ Vid. sobre este tema a AMORÓS RICA, N. y AMORÓS DORDA, F.J.: «Fiscalidad de hidrocarburos. Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras», Impuesto sobre Sociedades, Tomo XVIII, volumen 2, Edersa, páginas 248 a 403.

¹⁰⁰⁸ Artículos 116 a 120 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Sólo podrá disponerse libremente de las reservas constituidas en cumplimiento del apartado anterior, en la medida en que se vayan amortizando los bienes financiados con dichos fondos.

Los activos intangibles y gastos de naturaleza investigadora realizados en permisos y concesiones vigentes se considerarán como activo inmaterial, desde el momento de su realización, debiendo amortizarse con una cuota anual máxima del 25 por 100. Se incluirán en este concepto los trabajos previos geológicos, geofísicos y sísmicos y las obras de acceso y preparación de terrenos, así como los sondeos de exploración, evaluación y desarrollo y las operaciones de reacondicionamiento de pozos y conservación de yacimientos.

Cuando se trate de permisos y concesiones caducados o extinguidos, la parte de inversiones y gastos no amortizada por aplicación del párrafo anterior podrá ser objeto de amortización mediante una cuota máxima del 10 por 100. En ningún caso será posible la amortización de gastos e inversiones realizados con anterioridad a períodos de inactividad superiores a 5 años ni de los gastos efectuados con anterioridad a la obtención de la titularidad de los permisos de investigación.

No existirá período máximo de amortización de los activos intangibles y gastos de investigación.

Los activos que a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se estuvieran amortizando de acuerdo con los coeficientes máximos de amortización establecidos en el apartado B.1. del artículo 47 del Real Decreto 2362/1.976, de 30 de julio, por el que se aprobó el Reglamento de la Ley sobre investigación y explotación de hidrocarburos, de 27 de junio de 1.974, podrán amortizarse aplicando los mencionados coeficientes, debiendo

quedar totalmente amortizados en el plazo máximo de veinte años, a contar desde la citada fecha de entrada en vigor ¹⁰⁰⁹.

G. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL. ¹⁰¹⁰

Las Cooperativas sujetas al Impuesto sobre Sociedades por obligación personal de contribuir incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español ¹⁰¹¹, en cuanto dicha renta provenga:

- a) De la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad cooperativa o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.
- b) Con algunas excepciones, de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios.
- c) De las actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con

¹⁰⁰⁹ Disposición Transitoria segunda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁰¹⁰ Vid., sobre este tema a SANZ GADEA, Eduardo.: «La transparencia fiscal internacional (I)», Revista Estudios Financieros, número 145, abril de 1.995, «La transparencia fiscal internacional (II)», Revista Estudios Financieros, número 147, junio de 1.995, «La transparencia fiscal internacional (III)», Revista Estudios Financieros, número 149-150, agosto - septiembre de 1.995, «La transparencia fiscal internacional (IV)», Revista Estudios Financieros, número 152, noviembre de 1.995, «La transparencia fiscal internacional (V)», Revista Estudios Financieros, número 154, enero de 1.996; TOMÉ MUGURUZA, B.: «Transparencia fiscal internacional». Cuadernos de formación de la Inspección de los tributos, número 30, 1.995; y RODRIGUEZ-PONGA, E. «Transparencia fiscal internacional», Revista Impuestos, números 15 y 16, 1.995.

¹⁰¹¹ Artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes. No se incluirá la renta positiva cuando más del 50 por ciento de dichos ingresos, procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas.

- d) Transmisión de los bienes y derechos referidos en la letra a) y b) que genere rentas.

Además, se han de cumplir las circunstancias siguientes:

- 1.- Que por sí solas o conjuntamente con personas o entidades vinculadas entre sí, tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha de cierre del ejercicio social de esta última.
- 2.- Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de las rentas previstas, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, sea inferior al 75 por ciento del que hubiese correspondido de acuerdo con las normas del mismo.

La inclusión de la renta se realizará en el período impositivo que comprenda el día que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse superior a doce meses, salvo que el sujeto pasivo opte por realizar dicha inclusión en el período impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes a dicho ejercicio siempre que no hubiera transcurrido más de seis meses contados a partir de la fecha de conclusión del mismo.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

Serán deducibles de la cuota íntegra los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, y los satisfechos efectivamente en el extranjero, por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, en ambos casos, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Cuando la entidad participada sea residente de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, se presumirá salvo prueba en contrario, que se cumplen las circunstancias previstas para la inclusión en este régimen; que la renta obtenida por la sociedad participada procede de las fuentes de renta arriba indicadas; y que la renta obtenida por la entidad participada es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

H. INCENTIVOS FISCALES PARA LAS COOPERATIVAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.

Este régimen fiscal establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades ¹⁰¹², se aplicará siempre que el importe neto de la cifra de negocios de la cooperativa habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 250 millones de pesetas.

¹⁰¹² Artículos 122 a 127.

El importe de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la cooperativa deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios ¹⁰¹³.

Cuando el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

Cuando la cooperativa fuere de nueva creación el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo.

Cuando la cooperativa forme parte de un grupo, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio ¹⁰¹⁴. Creemos que la aplicación del concepto civil del parentesco,

¹⁰¹³ Artículo 191 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Este concepto es concretado en la Resolución de 16 de mayo de 1.991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Componentes positivos: 1) Las ventas y prestaciones de servicios derivados de la actividad ordinaria de la cooperativa. 2) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe la cooperativa a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ella. 3) La parte de las subvenciones otorgadas en función de las unidades de producto vendidas y que forma parte de su precio de venta. Componentes negativos: 1) Las devoluciones de ventas. 2) Los rappels sobre ventas o prestaciones de servicios. 3) Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de computo en la cifra anual de negocios.

¹⁰¹⁴ A los efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los contemplados en la sección 1.ª del capítulo primero de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1.991, de 20 de diciembre. Es el formado por una sociedad mercantil, llamada dominante, que siendo socio de otra, mercantil o no, se encuentre con relación a esta en alguno de los casos siguientes: A) posea la mayoría de los derechos de voto. B) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración. C) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto. D) Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores.

podría dar lugar a que se superase la cifra de los 250.000.000 de pesetas en bastantes ocasiones, no siendo según nos parece esta, la intención del legislador.

Los elementos del inmovilizado material nuevos, afectos al desarrollo de la actividad empresarial de la cooperativa y puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones anteriormente señaladas, gozarán de libertad de amortización siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la cooperativa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses. También será de aplicación, esta norma, a los elementos del inmovilizado material nuevos objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra. No es necesario que la creación de empleo esté directamente relacionada con la inversión. Su efecto es el diferimiento del impuesto como en todas las medidas de aceleramiento de la amortización¹⁰¹⁵.

Se permite amortizar libremente, exclusivamente a efectos fiscales, la totalidad o parte de las inversiones que se realicen, ya que la cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 15.000.000 de pesetas por el referido incremento calculado con dos decimales.

Para el cálculo de la plantilla media total de la cooperativa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación

¹⁰¹⁵ Por la evidente similitud en la regulación con el Real Decreto Ley que se cita en el título, Vid., PRESA LEAL, J. y ALONSO ALONSO, R. : «La libertad de amortización en el Real Decreto Ley 2/1.995», Revista Estudios Financieros, número 145, abril de 1.995.

laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa. Ha de incrementarse la plantilla media total de la cooperativa.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a la misma. Disminuye, la cantidad que se impute, la base imponible del impuesto directamente, sin necesidad de contabilizarlo en su totalidad

Este régimen previsto también será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, y a los elementos del inmovilizado material construidos por la propia cooperativa, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del mismo.

La libertad de amortización será incompatible con los siguientes beneficios fiscales:

- a) La bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de la misma.
- b) La reinversión de beneficios extraordinarios y la exención por reinversión, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

En caso de transmisión de elementos que hayan gozado de libertad de amortización, únicamente podrá acogerse a la exención por reinversión la renta obtenida por diferencia entre el valor de transmisión y su valor contable, una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria.

En el supuesto de que se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere

correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.

El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación.

Como segundo incentivo fiscal existe la posibilidad de aplicar la libertad de amortización para inversiones de escaso valor, a los elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición de la cooperativa en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones de cifra de negocios vista anteriormente, cuyo valor unitario no exceda de 100.000 pesetas, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 2 millones de pesetas referido al período impositivo.

En tercer lugar, con respecto a la amortización de inmovilizado material nuevo puesto a disposición de la cooperativa en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones de cifra de negocios, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Este régimen también será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo y a los elementos del inmovilizado material construidos por la propia cooperativa, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del mismo.

Este régimen de amortización será compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma.

La deducción del exceso de la cantidad amortizable resultante de lo previsto con respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias.¹⁰¹⁶

En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones sobre cifra de negocio, será deducible una dotación para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por 100 sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

Los deudores sobre los que se hubiere dotado la provisión por insolvencias, como consecuencia de la correcciones por pérdida de valor de los elementos patrimoniales¹⁰¹⁷ y aquellos otros cuyas dotaciones no tengan el carácter de deducibles según lo dispuesto en dicho artículo, no se incluirán entre los deudores referidos en el apartado anterior.

El saldo de la provisión dotada, no podrá exceder del límite del 1 por 100 antes citado.

Al no establecerse en la ley ninguna particularidad sobre el registro contable de la dotación global a efectos de su deducción para la determinación de la base imponible, estará sujeta a las normas generales, por lo tanto, es condición necesaria que la dotación este contabilizada como gasto para que sea fiscalmente deducible.

¹⁰¹⁶ Vid., también a PALLARÉS RODRIGUEZ, R. y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, G.: «Las amortizaciones en el inmovilizado material. Nuevas consideraciones a raíz del Real Decreto Ley 3/1.993, de la Orden Ministerial de 12 de mayo de 1.993 y del Real Decreto Ley 2/1.995», Revista Estudios Financieros, número 147, junio de 1.995.

¹⁰¹⁷ Artículo 12.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Otro de los incentivos fiscales es la exención por reinversión ¹⁰¹⁸. En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones de cifra de negocios, no se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, siempre que el importe de las citadas rentas no supere 50 millones de pesetas y se reinvierta el importe total de la transmisión en otros elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, dentro del plazo a que se refiere el artículo referente a la reinversión de beneficios extraordinarios ¹⁰¹⁹. Cuando se habla, a efectos de reinversión, de rentas obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, no nos estamos refiriendo a que el beneficio obtenido en cada transmisión no supere los 50 millones de pesetas. Sino que el total de las rentas (beneficio) por todas las enajenaciones durante el ejercicio, no supere esa cantidad.

En caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a las rentas obtenidas, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente del período impositivo en que venció dicho plazo.

Cuando el importe de las rentas fuere superior a 50 millones de pesetas, la exención alcanzará a dicha cuantía. El importe de la renta restante podrá acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios.

Las cooperativas de reducidas dimensiones pueden acogerse a la exención por reinversión de las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria y cumpliendo el resto de los requisitos previstos para

¹⁰¹⁸ Vid. también, a ARGILES GARCÉS DE MARCILLA, J. L. : «La reinversión de los incrementos patrimoniales por enajenación de activos fijos», Gaceta Fiscal, número 77 (bis), 1.990. BALLESTEROS SOLER, M. * C. y MAGRANER MORENO, F. J. : «La exención por reinversión en el Impuesto sobre Sociedades», Impuestos, número 12, 1.992. COLMENAR VALDÉS, S. : «La exención por reinversión en activos fijos», Impuestos, número 9, mayo, 1.991.

¹⁰¹⁹ Artículo 21.1. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

ello, siempre que procedan de la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material afectos a la explotación, no siendo extensible a las obtenidas en la transmisión de existencias ni de elementos no afectos a dicha explotación. Los inmuebles podrán gozar de exención por reinversión si han estado afectos a la actividad, esto es, si han entrado en funcionamiento. En otro caso no. La simple adscripción contable no es suficiente.

Cuando se producen incrementos de patrimonio en las Cooperativas a las que se les pueden aplicar las normas previstas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades para las cooperativas de reducida dimensión¹⁰²⁰, se produce la paradoja de que por una parte está exento el incremento como consecuencia de la reinversión y además se podrá deducir la Cooperativa, el 50 por 100, ya que obligatoriamente ha de destinarse el incremento al Fondo de Reserva Obligatorio¹⁰²¹. Creemos que la norma es suficientemente clara, por lo que no cabe otra interpretación.

Hay que recordar por último que el importe de la cantidad deducible, correspondiente a la recuperación del coste del bien, respecto a los contratos de arrendamiento financiero acogidos al régimen especial¹⁰²², no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite.

Tratándose de Cooperativas que estén incluidas en el régimen especial de incentivos fiscales para las cooperativas de reducidas dimensiones, se tomará

¹⁰²⁰ Artículos 122 a 127.

¹⁰²¹ Artículo 83. 2 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁰²² Del artículo 128 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5.

La deducción de las cantidades a que se refiere el apartado anterior no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El régimen fiscal aplicable a las cooperativas de reducidas dimensiones, incluido a última hora en la tramitación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en el Senado, recoge una serie de anteriores beneficios fiscales, donde se nota, según creemos una cierta improvisación. En todo caso es preciso resaltar que era necesario un régimen especial para las pequeñas empresas, pero hubiera sido deseable se hubiese sistematizado mejor y se hubiese profundizado un poco más, como en el caso de la aplicación del régimen en base a la cifra de negocios, a las cooperativas que se encuentren junto a personas físicas en alguno de los supuestos previstos en el artículo 40 del Código de Comercio.

I. RÉGIMEN FISCAL DE CANARIAS.¹⁰²³

La regulación del régimen fiscal de Canarias se contiene en la Ley 19/1.994¹⁰²⁴ y en los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1.991¹⁰²⁵. También es aplicable el Real Decreto Ley 3/1.996, de 26 de enero, de reforma parcial de la Ley 19/1.994.

¹⁰²³ Vid., entre otros a TREBOLLE FERNÁNDEZ, J. «Incentivos fiscales a la inversión en Canarias». Carta Tributaria. Monografías, número 215. 1.994. Y a NUÑEZ PÉREZ, G. «Los beneficios fiscales reconocidos a las sociedades cooperativas y su adaptación a la Ley de Modificación del Régimen Económico-Fiscal Canario», Noticias CEE, número 94, 1.992, páginas 73 a 83.

¹⁰²⁴ La Disposición Derogatoria Única 2. 20 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades la declara vigente.

¹⁰²⁵ Declarados vigentes por la Disposición Derogatoria Única 2. 9 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Las Cooperativas con domicilio fiscal en Canarias, en relación a las inversiones realizadas y que permanezcan en el Archipiélago, podrán acogerse al régimen de deducción por inversiones previsto en la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades ¹⁰²⁶, de acuerdo con las siguientes peculiaridades:

- a) Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.
- b) La deducción por inversiones tendrá como límite máximo el porcentaje que a continuación se indica de la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición, y en su caso las bonificaciones previstas en el artículo 25 de la antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades. Tal porcentaje será siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modificación de la deducción por inversiones se fije en el régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales.

Este régimen fiscal también es aplicable a las Cooperativas que no tengan su domicilio fiscal en Canarias, respecto de los establecimientos permanentes situados en este territorio y siempre que las inversiones correspondientes se realicen y permanezcan en el archipiélago.

Igual criterio se seguirá respecto a las inversiones realizadas en territorio peninsular o islas Baleares, mediante establecimientos permanentes, por las entidades domiciliadas en Canarias.

También se tendrá derecho a la deducción, por las inversiones realizadas en elementos del activo fijo usados, que no hubieran gozado anteriormente de la

¹⁰²⁶Ley 61/1.978.

deducción por inversiones en el resto del territorio nacional, cuando supongan una evidente mejora tecnológica para la cooperativa ¹⁰²⁷.

Creemos que tras la aprobación de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, han de aplicarse los parámetros previstos en esta nueva Ley para la deducción por inversiones. En concreto, el porcentaje de deducción sería el 25 por 100 (5 más 20) y el límite máximo de la cuota líquida del 50 por 100 (15 más 35).

Un segundo beneficio fiscal, es la Reserva para inversiones en Canarias ¹⁰²⁸. A este beneficio podrán acogerse las Cooperativas, en relación a sus establecimientos permanentes situados en Canarias. Consiste en la reducción de la base imponible de las cantidades que de sus beneficios correspondientes a los establecimientos en Canarias, destinen a la Reserva para inversiones, con el límite máximo del 90 por 100 de la parte de los correspondientes beneficios del ejercicio en el que se realiza la dotación que no sea objeto de distribución. En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa. Por lo tanto, Las cantidades destinadas a la reserva necesariamente tienen que invertirse en los tres años siguientes al último día del ejercicio con cuyos beneficios se ha dotado. La reserva no puede disponerse - repartirse o destinarse a reducir pérdidas, por ejemplo - durante el plazo de permanencia de los bienes en el patrimonio del inversor.

Ha de mantenerse en funcionamiento en la cooperativa en un plazo de cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuese menor, sin que pueda ser objeto de transmisión, arrendamiento (a no ser que se trate de Cooperativas

¹⁰²⁷Desarrollado por el Real Decreto 241/1.992 de 13 de marzo.

¹⁰²⁸ Sobre este tema, Vid. BELTRÁN BUENO, M. y CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. «La reserva para inversiones en Canarias», Revista Estudios Financieros, número 146. Mayo de 1.995. ALFARAZ ALONSO, M.ª B. «La Reserva para inversiones en Canarias», Impuestos, número 15/16, agosto de 1.996.

que se dediquen habitualmente al arrendamiento, con algunas limitaciones), o cesión a terceros para su uso.

Las inversiones aptas para la materialización están relacionadas en la Ley ¹⁰²⁹.

Las Cooperativas pueden gozar de una bonificación de los rendimientos procedentes de exportaciones, que no excederá del 40 por 100 de la cuota correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias ¹⁰³⁰.

Existe otra bonificación, esta del 95 por 100 de la cuota íntegra ¹⁰³¹, aplicable a los períodos impositivos que se inicien durante 1.994, 1.995, 1.996, 1.997, 1.998, 1.999 y 2.000, para todas aquellas cooperativas que se constituyan entre el día 8 de junio de 1.994 y el 31 de diciembre de 1.996.

Esta bonificación se aplicará exclusivamente respecto de los rendimientos procedentes de explotaciones económicas, realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

Serán requisitos para disfrutarla:

- a) Que el promedio de plantilla medido en personas/año sea superior a tres trabajadores e inferior a 20, en todos y cada uno de los períodos impositivos vistos anteriormente.
- b) Que con anterioridad a 31 de diciembre de 1997 se realice una inversión en activos fijos nuevos, superior a 15 millones de pesetas.

¹⁰²⁹ Artículo 27. 4 de la Ley, modificado por el Real Decreto Ley 3/1.996, de 26 de enero, de reforma parcial de la Ley 19/1.994, de 6 de julio.

¹⁰³⁰ Artículo 26 de la Ley 19/1.994, modificado por el Real Decreto Ley 3/1.996, de 26 de enero, de reforma parcial de la Ley 19/1.994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias..

¹⁰³¹ Disposición Adicional Quinta de la Ley 19/1.994.

Dicha inversión, que deberá haberse iniciado antes de 31 de diciembre de 1.996, deberá mantenerse durante los períodos impositivos a los que se refiere el apartado anterior.

- c) Que las explotaciones económicas no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad. Se entenderá que las explotaciones económicas se han ejercido anteriormente bajo otra titularidad, entre otros, en los supuestos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.
- d) Que las explotaciones económicas se realicen en local o establecimiento independiente.
- e) Que la participación de los socios personas físicas sea superior al 75 por 100 del capital social.
- f) Que no sea de aplicación el régimen de transparencia fiscal.

La base imponible negativa pendiente de compensación en el último de los períodos impositivos, reseñados anteriormente, únicamente será compensable en la parte que exceda de las bases imponibles positivas habidas en los mismos. Dicha compensación no tiene el límite general temporal establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Esta bonificación es incompatible con cualquier otro beneficio fiscal, a excepción del diferimiento por reinversión ¹⁰³².

Se bonificará en un 35 por 100 la porción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades resultante después de practicar, en su caso, las deducciones por doble imposición que corresponda ¹⁰³³.

- a) A la parte de la base imponible que proceda de la explotación desarrollada por las cooperativas navieras relativa a los servicios

¹⁰³² Del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁰³³ Artículo 76 de la Ley 19/1994.

regulares entre las Islas Canarias y entre estas y el resto del territorio nacional.

b) A la parte de la base imponible que proceda de la explotación desarrollada por las cooperativas navieras de sus buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

Esta bonificación no es aplicable a las Entidades de la Zona Especial de Canarias (ZEC).

La Ley 19/1994, permite la constitución de determinadas entidades, dentro de unos límites geográficos determinados (ya sea todo el territorio canario, o áreas dentro de dicho territorio, dependiendo de la actividad), a unos concretos sujetos (entidades cuya inscripción en el Registro Oficial de Entidades ZEC), entre ellos cooperativas, para que realicen una serie de actividades relacionadas en la Ley, y cuya sede social, la efectiva dirección y el establecimiento principal, estén dentro del ámbito geográfico de la ZEC. En el capital de estas entidades no pueden participar, personas físicas o jurídicas, residentes en España.

Las entidades ZEC sólo podrán realizar operaciones con no residentes sin establecimiento permanente en España o con otra entidad ZEC.

Las entidades ZEC estarán sujetas por obligación personal al Impuesto sobre Sociedades, tributando en el régimen de transparencia fiscal, aun cuando todos sus socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia, o los valores representativos de su capital coticen en Bolsa o una persona jurídica de derecho publico sea titular de más del 50 por 100 del capital social. No existe tampoco obligación de retener sobre los rendimientos sometidos al Impuesto sobre Sociedades.

Por último hay que señalar que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, entre ellos las cooperativas, gozarán de una bonificación que no podrá exceder del 40 por 100 de la cuota correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas industriales y pesqueras, siempre que en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago.

Ha sido siempre una preocupación del legislador, intensificada desde nuestra incorporación en la Comunidad Económica Europea, el hecho de mejorar el nivel de rentas de diversas regiones españolas con peculiaridades geográficas evidentes. En este caso la lejanía al territorio peninsular. Una de las funciones de la imposición ha sido y será la de ser un instrumento de la política económica. No conocemos, dado que la legislación es reciente, el resultado en términos económicos de estas medidas, pero en principio, y dada la unanimidad social que propició el hecho de su aprobación, entendemos que ha de ser satisfactorio.¹⁰³⁴

¹⁰³⁴ Sobre este tema, Vid. entre otros, a CHECA GONZÁLEZ, C. : «Los impuestos con fines no fiscales : notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional», Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, número 40, 1.983, y a CASADO OLLERO, G. «Los fines no fiscales de los tributos», en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.991.

XXVII. PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO.

El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la cooperativa¹⁰³⁵.

En todo caso concluirá el período impositivo, cuando la cooperativa se extinga¹⁰³⁶.

Junto a estos casos fijados por la Ley, podemos añadir como causa de finalización extraordinaria del período impositivo, el cambio del ejercicio social por la propia cooperativa. Ello se producirá cuando se modifiquen las fechas que delimitan su ejercicio social, con el acuerdo del órgano competente y con la correspondiente modificación estatutaria. Se deberá formalizar en este caso, un balance de situación referido a la fecha del cierre anticipado acordado, balance con el que se iniciará el nuevo ejercicio.

El ejercicio social puede ser incluso superior al año, pero el período impositivo no excederá de doce meses.

En resumen, la duración del período impositivo puede ser de doce meses, coincidente con el año natural de 1 de enero a 31 de diciembre o no coincidente con el año natural. O inferior a doce meses.

Habrà de presentarse una declaración por el Impuesto sobre Sociedades independiente por cada período impositivo.

El Impuesto se devengará el último día del período impositivo¹⁰³⁷.

¹⁰³⁵ Artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁰³⁶ Artículo 24. 2 a. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁰³⁷ Artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El devengo es importante a efectos de determinación de la Ley aplicable. En principio, y salvo que la propia Ley establezca lo contrario, será aplicable la vigente en el momento del devengo. También es importante para determinar la capacidad de obrar del sujeto pasivo, el domicilio fiscal, las sanciones aplicables, etc. .

Sin embargo a efectos del Impuesto sobre Sociedades, la legislación aplicable suele ser la vigente el comienzo del período impositivo. Las Leyes de Presupuestos cuando modifican artículos de este Impuesto, comienzan con esta fórmula :

“Con efectos para los ejercicios que se inicien dentro de 199....”.

E incluso la propia Ley del Impuesto señala ¹⁰³⁸ que será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la citada fecha.

Tenemos además que tener presente que, producido el devengo, la obligación tributaria ha nacido pero no es exigible. La exigibilidad se produce en el momento en que vence el plazo para presentar la declaración.

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades ha modificado la anterior redacción del período impositivo. Creemos que con acierto, ya que ha simplificado los supuestos en los que finalizaba dicho período. Estos supuestos no estaban recogidos en su totalidad en la Ley, sino que en la práctica existía una remisión a la legislación mercantil ; siempre que hubiese que cerrar el ejercicio económico, por la aplicación de cualquier norma legal, e implicase la obligación de determinar el beneficio contable, en estos supuestos finalizaba el período impositivo. La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades es mucho más clara, limitando los casos a los mencionados en su artículo 24.

¹⁰³⁸En su Disposición Final Novena.

XXVIII. OBLIGACIONES FORMALES Y PROCEDIMIENTO.¹⁰³⁹

A. EL ÍNDICE DE ENTIDADES.

En cada Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se llevará un índice de entidades en el que se inscribirán las Cooperativas que tengan su domicilio fiscal dentro de su ámbito territorial¹⁰⁴⁰. Se trata de un censo de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.¹⁰⁴¹

Reglamentariamente se establecerán los procedimientos de alta, inscripción y baja en el índice de entidades¹⁰⁴².

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria dictará, previa audiencia de los interesados, acuerdo de baja provisional en los siguientes casos¹⁰⁴³:

- a) Cuando los débitos tributarios de la cooperativa, no solo el Impuesto sobre Sociedades, para con la Hacienda Pública del Estado sean

¹⁰³⁹ Vid., entre otros a FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. J. «Obligaciones formales», Revista Estudios Financieros, número 160, julio de 1.996.

¹⁰⁴⁰ Artículo 136 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁰⁴¹ El artículo 113 de la Ley 33/1.987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.988, regula el Número de Identificación Fiscal. Es desarrollada esta disposición por los siguientes Reales Decretos :338/1.990 de 9 de marzo, 1.624/1.992 de 29 de diciembre, 1.393/1.993 de 4 de agosto y el Real Decreto 1.811/1.994, de 2 de septiembre.

¹⁰⁴² El artículo 107 de la Ley 37/1.988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.989, regula las declaraciones censales de comienzo, modificación y cese de actividades empresariales. Es desarrollada esta disposición por los siguientes Reales Decretos : 1.041/1.990, de 27 de julio ; 1.624/1.992 de 29 de diciembre, con efectos de 1 de enero de 1.993 ; y por el Real Decreto 267/1.995, de 24 de febrero, con efectos de 2 de marzo de 1.995. La Orden de 25 de enero de 1.996, aprueba los modelos de declaración censal de comienzo, modificación y cese en la actividad.

¹⁰⁴³ Artículo 137 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

declarados fallidos de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación ¹⁰⁴⁴.

- b) Cuando la cooperativa no hubiere presentado la declaración por este Impuesto correspondiente a tres períodos impositivos consecutivos.

El acuerdo de baja provisional será notificado al Registro Público correspondiente, que deberá proceder a extender en la hoja abierta a la entidad afectada una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse ninguna inscripción que a la misma concierna sin presentación de certificación de alta en el índice de entidades.

El acuerdo de baja provisional no exime a la cooperativa afectada de ninguna de las obligaciones tributarias que le pudieran incumbir.

Los titulares de los registros públicos remitirán mensualmente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de su domicilio fiscal una relación de las Cooperativas cuya constitución, establecimiento, modificación o extinción hayan inscrito durante el mes anterior. ¹⁰⁴⁵

La misma obligación incumbirá a los notarios en cuanto a las escrituras y demás documentos que autoricen la constitución, modificación, transformación o extinción de toda clase de Cooperativas ¹⁰⁴⁶.

Todas las Cooperativas deberán poner en conocimiento de la Delegación o Administración de Hacienda de su domicilio fiscal el hecho de su constitución en el plazo de los treinta días siguientes al de su inscripción en el Registro de Cooperativas, solicitando el alta en el índice de Entidades

¹⁰⁴⁴ Artículos 163 y siguientes del Real Decreto 1684/1.990, de 20 de diciembre.

¹⁰⁴⁵ El deber de colaboración está recogido en los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria.

¹⁰⁴⁶ Artículo 138 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Jurídicas, para su inscripción en el Censo Nacional de Entidades Jurídicas y la asignación del Código de Identificación Fiscal ¹⁰⁴⁷.

A estos efectos, al presentar el parte de alta, ajustado a modelo oficial, se acompañará copia de la escritura de constitución o del Acta de la Asamblea constituyente, debidamente autenticada, y certificado de su inscripción en el Registro de Cooperativas.

La disolución de las Cooperativas por cualquiera de las causas señaladas en las Leyes sobre Cooperativas, deberá notificarse igualmente a su respectiva Delegación o Administración de Hacienda, dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se hubiese tomado el acuerdo o a la de la notificación de la resolución judicial o administrativa, en su caso.

El incumplimiento de las obligaciones contenidas en los dos apartados anteriores tiene la consideración de infracción tributaria simple sancionable de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

Los encargados del Registro de Cooperativas, tanto si dependen de la Administración del Estado como de las Comunidades Autónomas, remitirán trimestralmente a la Delegación de Hacienda correspondiente una relación de las Cooperativas cuya constitución o disolución hayan inscrito en el trimestre anterior. ¹⁰⁴⁸

¹⁰⁴⁷ Sobre este tema, Vid., entre otros a CORDÓN EZQUERDO, T.: «El NIF: un instrumento al servicio de la Administración tributaria», Gaceta Fiscal, número 84, 1.991. PEÑA ALVAREZ, F. «La utilización del NIF». Gaceta Fiscal, número 87, 1.991.

¹⁰⁴⁸ Artículo 4 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

B. OBLIGACIONES CONTABLES. ¹⁰⁴⁹

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen ¹⁰⁵⁰.

El artículo 2 del Real Decreto 1643/1.990 ¹⁰⁵¹ establece que el Plan General de Contabilidad será de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria. También señala que todas ellas deben llevar su contabilidad ajustada al Código de Comercio.

La Administración Tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. La Administración Tributaria podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere el párrafo anterior, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen precisos y obtener copia a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se refiere este apartado.

Las Cooperativas que hubieran realizado revalorizaciones contables cuyo importe no se hubiere incluido en la base imponible, deberán mencionar en la Memoria el importe de las mismas, los elementos afectados y el período o períodos impositivos en que se practicaron.

¹⁰⁴⁹ Vid., entre otros a CABALLER, V. «Gestión y Contabilidad de Cooperativas», 3ª edición, Mundi-Prensa, 1.986. FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. J. «Obligaciones formales», Revista Estudios Financieros, número 160, julio de 1.996.

¹⁰⁵⁰ Artículo 139 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁰⁵¹ Que aprueba el Plan General de Contabilidad.

Las citadas menciones deberán realizarse en todas y cada una de las Memorias correspondientes a los ejercicios en que los elementos revalorizados se hallen en el patrimonio del sujeto pasivo.

Constituirá infracción tributaria simple el incumplimiento de la obligación establecida en el apartado anterior.

Dicha infracción se sancionará, por una sola vez, con una multa del 5 por 100 del importe de la revalorización, cuyo pago no determinará que el citado importe se incorpore, a efectos fiscales, al valor del elemento patrimonial objeto de la revalorización ¹⁰⁵².

Contempla este precepto una infracción tributaria simple y se sanciona, en cambio, con una multa proporcional, que es típica de las infracciones tributarias graves.

C. DECLARACIÓN, AUTOLIQUIDACIÓN Y LIQUIDACIÓN PROVISIONAL.

Las Cooperativas estarán obligados a presentar y suscribir una declaración por este Impuesto en el lugar y en la forma determinados por el Ministro de Economía y Hacienda. ¹⁰⁵³

¹⁰⁵² Artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁰⁵³ Sobre el tema del NIF, Vid. entre otros a ALONSO GONZÁLEZ, L. : «El número de identificación fiscal y las obligaciones de información», Revista Española de Derecho Financiero, número 68, 1.990.

La declaración se presentará, por las Cooperativas, en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo ¹⁰⁵⁴.

Las Cooperativas exentas parcialmente ¹⁰⁵⁵ estarán obligados a declarar respecto de las rentas no exentas, excepto que dichas rentas estuvieran sujetas a obligación de retener y fueren las únicas que obtengan. Este precepto recoge el nuevo supuesto de tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades bajo la no obligación de declarar.

Las Cooperativas, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla en el lugar y en la forma determinados por el Ministro de Economía y Hacienda.

Los modelos donde se han de presentar las declaraciones - autoliquidaciones, correspondientes a los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1.995, son el 200 y el 201 ¹⁰⁵⁶.

Utilizarán el modelo 200, las siguientes Cooperativas :

1. Las Cooperativas acogidas a la Circular 4/1.991, de 14 de junio, del Banco de España (Cooperativas de Crédito). En el caso de que una cooperativa tuviese dos secciones, una de ellas de crédito, como esta sección de crédito no tiene personalidad jurídica independiente de la cooperativa de que forma parte, no es un sujeto pasivo independiente en el Impuesto sobre Sociedades. El sujeto pasivo será la cooperativa que presentará una única declaración, y que a los

¹⁰⁵⁴ Artículo 142 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Vid., también a MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J., GALÁN SÁNCHEZ, R. M., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. «Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria», Revista Estudios Financieros, número 161-162, agosto - septiembre de 1.996.

¹⁰⁵⁵ Los del capítulo XV del título VIII.

¹⁰⁵⁶ Artículo Primero de la Orden de 23 de febrero de 1.996.

efectos de presentación del modelo de declaración, creemos por lo tanto que no se debe incluir entre las entidades sometidas a la mencionada circular.

2. Las Cooperativas que estén obligadas durante 1.996 a la presentación de declaraciones-liquidaciones con periodicidad mensual por el Impuesto sobre el Valor Añadido y por retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al no haber superado su volumen de operaciones¹⁰⁵⁷ la cantidad de 1.000 millones de pesetas durante el año natural en que se inicie el período impositivo que es objeto de declaración.

3. Las Cooperativas que estén acogidas al régimen de tributación sobre beneficio consolidado.

4. Las Cooperativas aseguradoras que hayan optado por la elaboración de las cuentas anuales, según lo que dispone la normativa reguladora por la que se establece, por una parte los modelos de balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias, y por otra la aplicación en el tiempo del Plan General de Contabilidad a las entidades aseguradoras¹⁰⁵⁸.

El resto de Cooperativas deberán utilizar el modelo 201 de declaración.

El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural¹⁰⁵⁹.

Señalar por último, a este respecto que no se integrarán en la base imponible de la cooperativa las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la dación en pago de los bienes referidos¹⁰⁶⁰.

¹⁰⁵⁷ Calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1.992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹⁰⁵⁸ Ordenes de 30 de julio de 1.981 y de 24 de abril de 1.991.

¹⁰⁵⁹ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1.985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

¹⁰⁶⁰ Artículo 143 de la Ley.

Para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1.995¹⁰⁶¹, y en relación a la presentación de la declaración por el Impuesto sobre Sociedades, la Cooperativa se dirigirá a la Delegación o Administración Tributaria en cuya demarcación territorial esté situado el domicilio fiscal de la Cooperativa declarante.

Si el resultado de la liquidación obliga a la Administración a devolver cantidades retenidas o ingresadas mediante pagos a cuenta por la cooperativa, y esta solicita que la devolución se realice mediante cheque bancario, la declaración podrá presentarse en la Delegación o Administración de la A.E.A.T. correspondiente, o en cualquier oficina de Correos. El mismo supuesto es aplicable a las liquidaciones con cuota cero o cuando se renuncie por parte de la cooperativa a la devolución. Por el contrario si el resultado de la liquidación es a ingresar, deberá presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria o en cualquier oficina colaboradora (bancos, cajas de ahorro, etc.). Exclusivamente en estas entidades, cuando la liquidación resulte a devolver y esta se solicite mediante transferencia bancaria.

Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda¹⁰⁶², sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la inspección de los tributos.

¹⁰⁶¹ Artículo segundo de la Orden de 23 de febrero de 1.996.

¹⁰⁶² De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley General Tributaria, modificado por la Ley 25/1.995, de 20 de julio.

Se establece la posibilidad de girar liquidaciones provisionales de oficio en los siguientes casos:

- a). En función de los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.
- b). Cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.
- c). Con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, cuando el importe de la devolución efectuada por la Administración Tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo. En este caso se exige que concurren las circunstancias de la letra a), o que se disponga de los elementos de prueba de la letra b).

Cuando la suma de las cantidades correspondientes a las deducción del pago a cuenta¹⁰⁶³, supere el importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración Tributaria vendrá obligada a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo para la presentación de la declaración.

Cuando la cuota resultante de la liquidación provisional sea inferior a la suma de los conceptos a que se refiere el apartado anterior, la Administración Tributaria procederá a devolver de oficio, en el plazo de un mes, el exceso ingresado sobre dicha cuota.

¹⁰⁶³ Artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo de seis meses establecido en el apartado anterior, la Administración Tributaria procederá a devolver de oficio, en el mes siguiente, el exceso ingresado sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales ulteriores que pudieran resultar procedentes.

Transcurrido el plazo para efectuar la devolución sin haber tenido lugar ésta, el sujeto pasivo podrá solicitar por escrito que le sean abonados intereses de demora ¹⁰⁶⁴.

Reglamentariamente se determinará el procedimiento y la forma de pago para la realización de la devolución de oficio ¹⁰⁶⁵.

¹⁰⁶⁴En la forma dispuesta en el artículo 45 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1.091/1.988, de 23 de septiembre.

¹⁰⁶⁵Artículo 145 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

XXIX. RETENCIONES.

Las Cooperativas que satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan. También estarán obligados a retener e ingresar los empresarios individuales y los profesionales respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente.

La cooperativa obligada a retener deberá presentar en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o declaración negativa cuando no se hubiere producido la práctica de las mismas. Asimismo presentará un resumen anual de retenciones con el contenido que se determine reglamentariamente ¹⁰⁶⁶.

Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda.

La cooperativa estará obligada a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de la retención practicada o de otros pagos a cuenta efectuados.

¹⁰⁶⁶ Según el artículo 261.3 y 2 del Real Decreto 2631/1.982 del antiguo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada por el Real Decreto 884/1987, todas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rendimientos procedentes del capital mobiliario o sean depositarias o gestionen el cobro de los rendimientos de títulos, están obligadas a presentar un resumen anual de retenciones, donde se hará constar una relación nominativa de las entidades receptoras, con indicación de las cantidades íntegras y retenciones a ellas imputables.

Reglamentariamente se establecerán los supuestos en los que no existirá retención. En particular:

- Los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en régimen de transparencia fiscal.
- Los dividendos o participaciones en beneficios e intereses satisfechos entre Cooperativas que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades.
- Los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de entidades participadas, directa o indirectamente en, al menos, un 5 por 100, siempre que dicha participación se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya. También de los beneficios percibidos de Mutuas de Seguros Generales, Entidades de Previsión Social, Sociedades de Garantía Recíproca y Asociaciones.¹⁰⁶⁷

Las Sociedades Cooperativas vendrán obligadas a practicar a sus socios y a terceros, las retenciones que procedan de acuerdo con el ordenamiento vigente.¹⁰⁶⁸

En particular, en el supuesto de socios de Cooperativas de Trabajo Asociado o de socios de trabajo de cualquier otra cooperativa, se distinguirán los rendimientos que procedan del trabajo personal de los correspondientes al capital mobiliario, considerándose rendimientos del trabajo el importe de los

¹⁰⁶⁷ Según los artículos 261.2 del Real Decreto 2631/1.982 y 3 del Real Decreto 884/1.987, sólo deben ser objeto de información en los modelos 193, 194 o 196, las retenciones a cuenta sobre los rendimientos sobre los que existe obligación normativa de realizar retenciones a cuenta.

¹⁰⁶⁸ Artículo 28 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y 25 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras. Vid., entre otros a PÉREZ GONZÁLEZ, L. A. y SANCHIZ GARROTE, L. J.: «Los intereses de los pagarés y los depósitos de las secciones de crédito de las Cooperativas ante la obligación de retener», Gaceta Fiscal, número 71, 1.989.

anticipos laborales, en cuantía no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente ¹⁰⁶⁹.

La Dirección General de Tributos ¹⁰⁷⁰, ha indicado que las cantidades que las Cooperativas de Trabajo Asociado entregan a sus socios en concepto de anticipos laborales, en la parte en que no exceda de las retribuciones normales en la zona, son rendimientos de trabajo personal. Las percibidas por los socios en concepto de retorno cooperativo y el exceso de precio sobre el valor normal de mercado que por las operaciones realizadas entre los socios y las respectivas Cooperativas se hayan satisfecho o abonado en cuenta tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario ¹⁰⁷¹.

La Orden Ministerial de 14 de Febrero de 1.980 por la que se dictan normas para la adaptación del Régimen Fiscal de las Cooperativas a la antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su apartado II.2, establecía que:

“..... Las cantidades que la Cooperativas de Trabajo Asociado entregan a sus socios en concepto de anticipos laborales y retorno cooperativo tienen, a la luz del precepto citado, un carácter mixto. Por una parte, los anticipos laborales en la parte que no exceda de las retribuciones normales en la zona serán rendimientos del trabajo personal sobre los cuales las Cooperativas, según se señala en el apartado II.6 de la citada Orden, deberán practicar las retenciones correspondientes.. .

Las cantidades percibidas en concepto de retorno cooperativo y «el exceso que por las operaciones realizadas entre los socios y las respectivas Cooperativas se hayan satisfecho o abonado en cuenta» exceso respecto al

¹⁰⁶⁹ Vid., entre otros a MONTOYA MELGAR, A. «Sobre el socio trabajador de la cooperativa de trabajo asociado», en Estudios de Derecho del Trabajo en memoria del profesor Bayón, Madrid, 1.980.

¹⁰⁷⁰ Resoluciones de 7 de Julio de 1.989 y de 16 de octubre de 1.991.

¹⁰⁷¹ Vid., en este sentido a DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. «Delimitación conceptual en el ámbito tributario de los retornos cooperativos». Civitas, R.E.D.F., nº.61, 1.989.

valor normal de mercado arriba definido, tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario sobre los cuales la cooperativa habrá que practicar la correspondiente retención.. .

A estos efectos, se asimilarán a dividendos la parte del excedente disponible del ejercicio económico que se acredite a los socios en concepto de retorno cooperativo.

Tendrán la consideración de retorno anticipado las cantidades y excesos de valor asignados en cuenta, que se definen en el artículo 20 como gastos no deducibles.

La retención se practicará tanto por las cantidades efectivamente satisfechas como por las abonadas en cuenta, desde el momento en que resulten exigibles”.

Como reglas especiales, podemos señalar, que los retornos cooperativos no se considerarán rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no estarán sujetos a retención:

- a) Cuando se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio al mismo.
- b) Cuando se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores.
- c) Cuando se incorporen a un Fondo Especial, regulado por la Asamblea General, hasta tanto no transcurra el plazo de devolución al socio, se produzca la baja de éste o los destine a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social.

En los supuestos contemplados en el apartado c) anterior, el nacimiento de la obligación de retener se produce en el primer día señalado para la disposición de dicho retorno, bajo cualquiera de las modalidades mencionadas anteriormente, y en relación a los intereses que, en su caso, se devenguen, en la fecha señalada para la liquidación de los mismos.¹⁰⁷²

¹⁰⁷² Artículo 29 de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas y 26 de la Ley Foral 9/1.994 de régimen fiscal de las Cooperativas Navarras.

XXX. CONSIDERACIÓN FISCAL DE LOS RETORNOS COOPERATIVOS.

“Los excedentes disponibles, que resulten una vez deducidas de los excedentes netos las dotaciones de los Fondos obligatorios, se aplicarán conforme acuerde la Asamblea General en cada ejercicio, a retorno cooperativo..”¹⁰⁷³.

Además, la misma Ley en su artículo 85 establece que *“el retorno cooperativo se acreditará a los socios en proporción a las operaciones, actividades o servicios cooperativizados realizados por cada socio en la Cooperativa. El retorno cooperativo en ningún caso se podrá acreditar en función de las aportaciones del socio al capital social”*.

Son los Estatutos, o la Asamblea General, quienes fijarán la forma de hacer efectivo el retorno cooperativo, de acuerdo con una serie de modalidades que ya hemos examinado. Se puede considerar como la forma normal de aplicación de los excedentes disponibles del ejercicio.

Siguiendo a PALLARÉS RODRIGUEZ ¹⁰⁷⁴, vamos a diferenciar las distintas modalidades en que puede concretarse dicho retorno.

En primer lugar, cuando se satisface al socio el retorno cooperativo. En este caso, el retorno no es más que la participación o utilidad que el socio percibe de la Cooperativa en virtud de su condición de tal. Tendría, por tanto, la consideración de rendimiento de capital mobiliario si el socio es persona física, y si lo es jurídica, tendría tal condición a los efectos exclusivos de practicar la correspondiente retención.

¹⁰⁷³ Artículo 84. b de la Ley General de Cooperativas.

¹⁰⁷⁴ Cf. PALLARES RODRIGUEZ MARIA DEL ROSARIO: «Fiscalidad de las Cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades, Op. Cit., páginas 73 a 78.

En segundo lugar, cuando el retorno cooperativo se incorpora al capital social de la cooperativa, no estaríamos en presencia del tipo de rendimiento anterior. Pero en virtud de esa incorporación, puede ocurrir que se supere el 25 por 100 del capital social, máxima participación permitida a cada uno de los socios de las Cooperativas de primer grado ¹⁰⁷⁵. En este caso, creemos con DURÁN- SINDREU ¹⁰⁷⁶, el exceso debe ser satisfecho al socio por la Cooperativa en metálico, con lo que ese importe debería ser objeto de retención en concepto de rendimiento de capital mobiliario. También cabrá analizar la posibilidad de que tales excesos quedaran temporalmente en la cooperativa en forma de aportaciones voluntarias no incorporadas al Capital Social ¹⁰⁷⁷.

Los retornos cooperativos no se considerarán rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no estarán sujetos a retención cuando se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio al mismo. En el caso de que se produzca la baja de un socio en la cooperativa, ello comportará para ésta la obligación de reembolsar las aportaciones que el socio hubiese realizado, produciéndose una alteración en la composición de su patrimonio que, si ocasiona una variación en el valor del mismo, dará lugar a la existencia de un incremento o disminución patrimonial, no procediendo a realizar retención a cuenta.

El retorno cooperativo, también tendría la consideración de rendimiento de capital mobiliario, cuando se incorpore a un fondo regulado por la Asamblea General.

Y por último, cuando el retorno cooperativo se destina a compensar pérdidas futuras, no tiene carácter de rendimiento del capital mobiliario.

¹⁰⁷⁵ Artículo 72.4 de la Ley General de Cooperativas.

¹⁰⁷⁶ Vid. a DURÁN-SINDREU BUXADE, A. «Delimitación conceptual en el ámbito tributario de los retornos cooperativos». Civitas, R.E.D.F., n.º.61, 1.989, páginas 51 a 66.

¹⁰⁷⁷ Vid. Sentencia de la Audiencia Territorial de Pamplona de 8 de noviembre de 1.984.

XXXI. HABILITACION NORMATIVA Y ORDEN JURISDICCIONAL.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar los tipos tributarios, límites cuantitativos y porcentajes establecidos en la Ley 20/1.990, así como las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, según señala la disposición adicional segunda de la mencionada ley.

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, habilita normativamente al Gobierno para que dicte cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esa Ley ¹⁰⁷⁸.

También existe una habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año que podrá ¹⁰⁷⁹:

- a) Modificar los tipos de gravamen.
- b) Modificar los límites cuantitativos y porcentajes fijos.
- c) Modificar las exenciones.
- d) Modificar las circunstancias determinantes de la obligación real de contribuir.
- e) Modificar el régimen de las sociedades transparentes.
- f) Introducir y modificar las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Tratado de la Unión Europea y del Derecho que del mismo se derive.
- g) Modificar los aspectos procedimentales y de gestión del tributo.
- h) Modificar los plazos de presentación de declaraciones.

¹⁰⁷⁸ Disposición Final Décima.

¹⁰⁷⁹ Disposición Final Novena.

- i) Establecer los coeficientes para aplicar lo previsto en el artículo 15.11 de la Ley (integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado).

Además la Ley de Presupuestos Generales del Estado establecerá los incentivos fiscales pertinentes en relación a este Impuesto, cuando así fuere conveniente para la ejecución de la política económica. En particular, la inversión se estimulará mediante deducciones en la cuota íntegra fundamentadas en la adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos ¹⁰⁸⁰.

La jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico - administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y derecho que se susciten entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere la presente Ley del Impuesto sobre Sociedades ¹⁰⁸¹.

¹⁰⁸⁰ Disposición Adicional Décimo segunda. Deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material.

¹⁰⁸¹ Artículo 149 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

XXXII. ACTUALIZACIÓN DE BALANCES.

Con carácter voluntario, las cooperativas, podrán acogerse a la actualización de balances, regulada en el artículo 5 del Real Decreto Ley 7/1.996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, por la totalidad de los elementos patrimoniales del inmovilizado material situados tanto en España como en el extranjero, los adquiridos en régimen de arrendamiento financiero ¹⁰⁸², y los solares y terrenos de las cooperativas que se dediquen a la actividad inmobiliaria. ¹⁰⁸³

La actualización se practicará respecto de los elementos del inmovilizado material que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad al día 9 de junio de 1.996, siempre que se encuentren efectivamente en estado de uso y utilización y que no se hallen fiscalmente amortizados. No podrán incorporarse a esta actualización, elementos patrimoniales no reflejados en contabilidad, ni los provenientes de la eliminación de dichos libros de pasivos inexistentes. Las operaciones de actualización se realizarán, entre esa fecha y el día que termine el plazo para la aprobación del mencionado balance.

El importe de las revalorizaciones ha de llevarse a una cuenta de fondos propios, denominada "Reserva de revalorización Real Decreto Ley 7/1.996, de 7 de junio".

Las cooperativas que practiquen la actualización, deberán satisfacer, ingresando conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización, un gravamen único del 3 por 100, del saldo

¹⁰⁸² Siempre que lo hayan sido según las disposiciones del apartado 1 de la Disposición Adicional séptima de la Ley 26/1.988.

¹⁰⁸³ Vid., sobre este tema a ESTEBAN MARINA, A. : «Actualización de balances», Revista Estudios Financieros, número 164, noviembre de 1.996.

acreedor de la cuenta de Reserva, que no tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades, ni es gasto deducible del mencionado impuesto, pero sí es deuda tributaria. Dicho importe deberá cargarse a la cuenta de Reserva ya mencionada.

La actualización se practica, aplicando los coeficientes reglamentariamente determinados, sobre el precio de adquisición o coste de producción, las mejoras y las amortizaciones fiscalmente deducibles (que se realizaron o debieron realizarse como mínimo), atendiendo al año en que se produjeron, conforme las reglas que en dicha norma se determina. Solamente a estos efectos, se consideran amortizaciones en los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, las recuperaciones de coste que hayan sido fiscalmente deducibles.

El precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales contenidos en el primer balance cerrado el o a partir del 31 de diciembre de 1.983, será el valor que tenían en dicho balance. Si posteriormente a ese balance se hubiesen actualizado elementos patrimoniales¹⁰⁸⁴, para determinar ese precio de adquisición o coste de producción no se tomarán en consideración esas revalorizaciones.

La diferencia entre la actualización del precio de adquisición o coste de producción, las mejoras y las amortizaciones y el valor neto contable anterior a la revalorización, será el importe debido a la plusvalía por depreciación monetaria, que se abonará a la cuenta de Reserva de revalorización. El nuevo valor resultante de la revalorización no podrá exceder del valor de mercado de los elementos patrimoniales actualizados, teniendo en cuenta su estado de uso en función de sus desgastes técnicos y económicos y de la utilización que de ellos se haga por la cooperativa.

¹⁰⁸⁴ Incluso las amparadas por la Ley 76/1.980, de 26 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Fusiones de Empresas.

El saldo de la cuenta de Reserva de revalorización, no se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Será indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración tributaria. Dicha comprobación deberá realizarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de cierre del balance en el que consten las operaciones de actualización. Una vez efectuada la comprobación o transcurrido el plazo, el saldo de la cuenta se podrá destinar a la eliminación de resultados contables negativos, a la ampliación del capital social, o transcurridos diez años, a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización, a reservas de libre disposición, las cuales darán derecho, una vez distribuidas a la deducción por doble imposición intersocietaria ¹⁰⁸⁵. Si se destina a otros fines, determinará la integración del mismo (ha de entenderse de la totalidad), en la base imponible del período impositivo en la que dicha aplicación se produjo, determinando un resultado extracooperativo, no pudiendo compensarse la cuota que de ese saldo se produzca, con cuotas negativas de períodos impositivos anteriores.

Las pérdidas habidas en la transmisión de elementos patrimoniales actualizados se minorarán, a efectos de su integración en la base imponible, en el importe del saldo de la cuenta de Reserva de revalorización, correspondiente a dichos elementos. Dicho saldo será disponible.

El nuevo valor resultante de la actualización se amortizará, de la forma que reglamentariamente se determine, a partir del primer período impositivo siguiente a la fecha de cierre del balance al que se refieren las operaciones de actualización ¹⁰⁸⁶.

¹⁰⁸⁵ Artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁰⁸⁶ Pero no se tendrá en cuenta para la determinación, si se sigue el sistema previsto en el artículo 38.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, del primer pago fraccionado que se realice en relación a los períodos impositivos que se inicien en 1.997.

Una de las exigencias más antiguas de los empresarios, ha sido durante mucho tiempo, la posibilidad de actualizar sus balances. La última posibilidad la tuvieron en 1.982 y desde entonces esta situación les ha causado pérdidas fiscales, fundamentalmente en dos sentidos, por una parte, produciendo unos mayores incrementos de patrimonio (en la terminología de la antigua Ley), como consecuencia de que no ha existido, como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un sistema para corregir el efecto inflacionario, cuando se transmite cualquier elemento del inmovilizado.

Por otra parte, las Cuentas Anuales no reflejaba la verdadera situación patrimonial de la cooperativa, uno de los principios básicos que debe cumplir la contabilidad, dado la aplicación estricta del principio contable del precio de adquisición.

Por todo ello, consideramos muy acertada la aprobación de esta medida, que va a tener además para el Estado un importante incremento recaudatorio, como resultado de la aplicación del 3 por 100 visto anteriormente, y para las cooperativas, además de los efectos beneficiosos señalados, la posibilidad de disminuir su tributación futura como consecuencia del aumento de las amortizaciones.

CONCLUSIONES.

- 1.- Podemos definir las Cooperativas como aquellas sociedades que, con capital variable y estructura y gestión democráticas, asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, a personas que tienen intereses o necesidades socioeconómicas comunes, para cuya satisfacción y al servicio de la comunidad desarrollan actividades empresariales, imputándose los resultados económicos a los socios, una vez atendidos los fondos comunitarios, en función de la actividad cooperativizada que realizan, en lo que se llama Retorno Cooperativo, y nunca en función de la participación al capital social.

Desde un punto de vista legal, las Cooperativas son entidades societarias y empresariales típicas, autónomas y de interés público, que se constituyen voluntariamente bajo una denominación cooperativa determinada, con domicilio social dentro del territorio del Estado y del ámbito de las mismas, por cinco o más personas, en puerta abierta y causa particular, capital mínimo variable y forma pública y registral constitutiva, para satisfacer necesidades o intereses socioeconómicos comunes de las clases oficialmente preestablecidas, mediante una adecuada acción societaria-empresarial, ejercida en su gestión, organización y funcionamiento, conforme a métodos económico-técnicos y profesionales y a los principios cooperativos de la Alianza Cooperativa Internacional en los términos establecidos en la Ley, al servicio inmediato de los socios y de la comunidad e imputando a ellos los resultados económicos, una vez atendidos los fondos comunitarios, en función a la actividad cooperativizada que realizan, y sin responder los socios personalmente de las deudas sociales, salvo disposición en contrario de los Estatutos, en cuyo supuesto deberán determinar el alcance de la responsabilidad.

Mediante la cooperativa, los socios, sin perder cada cual su identidad ni despersonalizarse, autosatisfacen o autogestionan, en virtud de una adecuada organización y la realización de una serie de actividades, las necesidades y

servicios para los cuales se han agrupado y constituido. Es la razón de ser y el objetivo de la cooperativa. La causa y el fin de la misma.

- 2.- Las Cooperativas de segundo o ulterior grado, son una instrumentación causal de las que se integran en ellas, constituidas por dos o más Cooperativas de la misma o distinta clase, para el cumplimiento y desarrollo de fines comunes de orden económico de éstas, siendo los socios de las de primer grado integradas en aquéllas de segundo o ulterior grado, los verdaderos socios o destinatarios finales de la acción cooperativizada de éstas.
- 3.- La Ley General de Cooperativas las clasifica por el objeto en diversas clases. Señala además que cuando sea preciso para el desarrollo de cualquier sector del cooperativismo, el Gobierno podrá crear nuevas clases de ellas, para respetar el principio, señalado en el Preámbulo de esa Ley, de que cualquier actividad puede ser desarrollada por una cooperativa. Sin embargo se exigen unos determinados requisitos. Creemos que más práctico y lógico hubiera sido seguir plenamente el sistema del "numerus apertus" y no necesitar de la autorización del ejecutivo para crear una nueva clase de cooperativa.
- 4.- La Constitución Española de 1.978 habla de las Cooperativas de modo expreso, únicamente en el art. 129.2, reconociéndolas como eficaz forma de participación empresarial y ordena promoverlas y fomentarlas "*mediante una legislación adecuada*". Estamos ante un mandato. De ese mandato se deriva el hecho de que las Cooperativas deban ser promovidas o protegidas. La expresión "*legislación adecuada*" equivale no a una sola Ley, sino a un conjunto o cuerpo de Leyes, por las cuales se rige una materia determinada.

Además, en ningún otro precepto constitucional se habla de las Cooperativas de modo expreso y ni siquiera en los artículos 148 y 149 destinados a declarar y determinar cuáles son las materias de la competencia exclusiva del Estado y las que pueden asumir las Comunidades Autónomas. Por lo tanto la competencia en materia cooperativa corresponderá al Estado en la medida que no se haya asumido por los Estatutos de Autonomía. El Derecho estatal será, en todo caso, supletorio del Derecho de las Comunidades Autónomas.

- 5.- Para la consecución del objeto social y empresarial de la cooperativa, esto es para la realización de las actividades necesarias a tal fin, los socios participan y hacen aportaciones a la misma que generalmente exceden, sobrepasan, de los bienes y servicios que reciben de ella: son los llamados "excedentes", que dan lugar al retorno y al principio del retorno cooperativo o del destino de los excedentes económicos y sobrantes de las Cooperativas. Esta cuestión de los excedentes y del retorno o destino de excedentes, pudiera parecer igual o semejante a la del reparto de ganancias y dividendos de las sociedades y cooperativas civiles y mercantiles; pero no es así y sería equívoco e injusto identificar ambos conceptos, ya que ocasionaría graves consecuencias prácticas, sobre todo fiscales. En las Cooperativas, los beneficios que recibe el socio son, principalmente, los servicios para los que se ha creado la misma. Los retornos por la distribución de excedentes son, tan sólo, cantidades que percibe el socio al hacer la liquidación del balance a mayor abundamiento de los servicios recibidos, pero que ya eran suyos; se trata de aportaciones que el propio socio hizo a la cooperativa con motivo de su actividad y participación cooperativa y que percibe o recupera de ella al hacer el balance en proporción o en relación a dicha participación y con independencia o separación del servicio recibido.

¿Cuál es el fundamento y la naturaleza de los retornos? ¿Cuál su régimen?. El fundamento de los retornos es doble. De una parte está en la necesidad o

justicia de restituir a cada socio lo que ya es suyo. Y de otra, en la conveniencia de que dichos retornos sean cuanto más mejor, por ser el modo más eficaz y práctico de capitalizar la cooperativa y de estimular a la más intensa e interesada participación cooperativa de los socios. Respecto a su naturaleza, los retornos son propiedad de cada socio, como aportaciones que éstos hacen al capital circulante de la cooperativa, los cuales se deben restituir a cada cual al momento de hacer el balance, en la medida de las participaciones y actividades realizadas por cada uno.

- 6.- Tres hechos fundamentales determinan la evolución histórica del régimen tributario de las sociedades Cooperativas: la aprobación del Decreto de 9 de abril de 1.954, por el que se establece en nuestro país el primer Estatuto Fiscal de estas sociedades; la reforma del sistema tributario de 11 de junio de 1.964 ; y la reforma tributaria de 1.978.

Por todo ello podemos distinguir hasta la promulgación de la vigente Ley 20/1.990, las cinco etapas siguientes :

Primera. Hasta el Decreto de 9 de abril de 1.954. Durante este primer período, salvo el intento aislado de llevar a cabo una regulación unitaria y completa que pretendió la Orden Ministerial de 27 de marzo de 1.948, el régimen tributario de las sociedades Cooperativas aparece regulado de forma dispersa y fragmentaria en una pluralidad de normas de diverso rango.

Segunda. Del Decreto de 1.954, a la aprobación del Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 9 de mayo de 1.969. El Estatuto de 1.954 clasificó por primera vez a las Cooperativas en fiscalmente protegidas y no protegidas, estableciendo para cada una de estas clases un régimen tributario diverso.

Tercera. De 1.969 hasta la reforma tributaria de 1.978. El Estatuto Fiscal aprobado por Decreto 888/1.969, de 9 de mayo, ha sido, en una parte de su contenido, la norma básica por la que se ha venido regulando el régimen tributario de las Cooperativas hasta la vigente Ley 20/1.990; y en otra, hasta la aparición de las nuevas leyes reformadas de los diversos impuestos, las normas legales por las que se han venido rigiendo las distintas figuras impositivas que integran nuestro sistema tributario.

Cuarta. Incidencia de la reforma tributaria de 1.978 sobre el Régimen de las Cooperativas. No se ha llevado a cabo mediante una ley única, sino a través de una pluralidad de normas para cada uno de los tributos. La reforma del sistema obligaba, pues, a la aprobación de una nueva Ley o Estatuto Fiscal general de las entidades Cooperativas, lo cual, tras continuados retrasos, tuvo lugar con la promulgación de la Ley 20/1.990, vigente.

Quinta. Situación actual. El régimen tributario vigente de las sociedades Cooperativas se halla contenido en la Ley 20/1.990, que entró en vigor el 20 de diciembre de 1.990, para surtir efectos en los ejercicios económicos iniciados a partir de esta fecha. Con esta Ley se pretende adecuar el anterior régimen tributario de las Cooperativas a las reformas habidas en el sistema con posterioridad al Estatuto de 9 de mayo de 1.969, a la vez que al nuevo régimen sustantivo de estas sociedades establecido en la Ley General y en las Leyes Autonómicas de Cooperativas, de conformidad con el fundamento, naturaleza y principios que les son sustanciales y todo ello conforme al mandato contenido en el artículo 129.2 de la Constitución.

7.- En principio todas las Cooperativas son protegidas; de una parte, porque para constituirse, han de hacerlo cumpliendo los requisitos legales. Y de otra parte, porque en tanto se pruebe que la cooperativa ha incurrido en alguna de las circunstancias de pérdida de la condición de fiscalmente protegida, la presunción es que la cooperativa sigue en su misma condición de cooperativa protegida. Son protegidas también, las Cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las circunstancias que causan la pérdida de tal condición.

8.- Son especialmente protegidas, aquellas Cooperativas a las que la Ley, en razón al objeto social de las mismas y a los sujetos o socios que las constituyen, les da una protección superior y especial.

La protección especial se dispensa solamente a determinadas clases de cooperativas, como "escalón o fase superior" al que puede accederse, para obtener más beneficio fiscal que la cooperativa protegida. Los criterios que fundamentan esta clasificación se relacionan con la promoción del sector primario de la economía; ya sea por la limitada capacidad económica de los trabajadores asociados ; o bien por la aptitud del consumo cooperativo como "instrumento regulador del mercado y de la mejora del nivel adquisitivo de la renta disponible de sus socios". Y, en general, porque se estima en estas entidades un mayor acercamiento al principio mutualista.

9.- El supuesto de Cooperativa no protegida está en la realidad sociológica, es una situación de hecho, aunque siga gozando de los beneficios fiscales, también de hecho, pues no produce automáticamente, ni la intervención de la Cooperativa, ni su descalificación, ni su extinción. La no protección es el ámbito de la cooperativa regularmente constituida e inscrita que pierde la protección oficial, incurriendo en las causas que la pueden provocar o que,

simplemente, no accede u opta por no hacerlo, a la posición de protección fiscal, por economía de opción o mero cálculo de conveniencia económica.

10.- La Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, no regula como causa de pérdida de la condición de especialmente protegida, el hecho de incumplir los deberes contables, como hacía el Estatuto Fiscal de 1.969. La entidad en cualquier caso, deberá llevar una contabilidad que refleje su verdadera situación patrimonial, en virtud de lo dispuesto en las normas mercantiles.

11.- Entre las causas de pérdida de la condición a efectos fiscales, de cooperativa protegida, que se recogen en la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, está el hecho de que la participación de la cooperativa, no podrá ser superior al 10 por 100, en el capital social de Entidades no Cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40 por 100 cuando se trate de Entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa. Esta norma impide poder participar en otras entidades, que pueden considerarse de máximo interés para el desarrollo de la actividad cooperativa desde el punto de vista de la eficacia. Hay que recordar que este límite no se recoge en la Ley General de Cooperativas, ni en las distintas leyes autonómicas. Por esta razón entendemos que de fijar un límite, si ello es necesario, éste debería estar en torno al 50 por 100.

12.- La existencia de un régimen fiscal propio para las cooperativas, resulta absolutamente necesario. Una cosa es el tratamiento de las Cooperativas en general como Sociedades y Empresas de particulares características y otra cosa el tratamiento de las que por diferentes razones, merecen un régimen fiscal protegido. Un tratamiento de favor hacia las entidades Cooperativas,

ha de obedecer a la singular razón de ser del movimiento cooperativo, como es el sentido de la unión entre sus componentes y la búsqueda y la promoción de los ideales sociales y económicos para el ciudadano, a través de criterios basados en la defensa de la dignidad e igualdad de los seres humanos y que hacen que el movimiento cooperativo cuente con la aquiescencia popular. Existe una presencia en las Cooperativas de elementos estructurales, funcionales y teleológicos propios. Además la propia Constitución obliga a los poderes públicos al fomento del cooperativismo mediante una legislación adecuada, que entendida en un sentido amplio, obviamente incluirá una legislación fiscal. Son múltiples las razones que el legislador constitucional ha tenido para incorporar este artículo.

Este régimen tributario especial se contempla en la Ley mediante dos tipos de normas. En primer lugar, aquellas que contienen beneficios fiscales, en atención a la función social que realizan las Cooperativas. En segundo lugar, la Ley contiene unas normas técnicas de ajuste, que adaptan las características de estas entidades a los términos de las normas tributarias. Tenemos que destacar, en todo caso, el carácter supletorio del régimen tributario general propio de las personas jurídicas.

Por último hay que señalar en este punto, que la existencia en el Impuesto sobre Sociedades, de un régimen especial, conlleva un importante ahorro, ya que el tipo efectivo medio de las Cooperativas especialmente protegidas no supera el 10 por 100.

La aplicación de estos beneficios fiscales en las Cooperativas, se hará sin necesidad de previa declaración administrativa sobre su procedencia. Es decir, cualquier cooperativa regularmente constituida será una cooperativa fiscalmente protegida. No obstante, si posteriormente incurre en alguna de las causas previstas en la ley determinantes de la pérdida de esa condición

(queda descalificada), le serán de aplicación ciertas normas técnicas en la liquidación del impuesto, si bien el tipo de gravamen será el general.

Tras un análisis comparativo con la legislación anterior se puede concluir que la Ley 20/1.990 es más beneficiosa para las Cooperativas que la legislación anterior en materia de fijación de tipos de gravamen y de bonificaciones en la cuota en el Impuesto sobre Sociedades.

13.- Del resultado económico cooperativo obtenemos unas magnitudes contables, de las cuales, por una parte, podemos calcular el Impuesto de Sociedades devengado y en consecuencia las dotaciones mínimas obligatorias a los Fondos Obligatorios cooperativos (el Fondo de Reserva Obligatorio y el de Educación y Promoción se dotan de los excedentes netos del ejercicio económico, una vez deducidos los impuestos), y por otra, las magnitudes fiscales, bases imponibles y bases liquidables, mediante la resta del 50 por 100 de las dotaciones al Fondo Obligatorio, deducidas a su vez de magnitudes contables; la cuota íntegra y líquida y por fin el impuesto a pagar o devolver. Hay que compatibilizar ambas magnitudes para obtener, por un lado, el Impuesto de Sociedades devengado y, por otro, las dotaciones mínimas legales a los referidos fondos, que son función de aquél, para una vez calculadas estas dotaciones poder efectuar la liquidación del impuesto.

Para calcular la cuota del impuesto sobre sociedades hay que conocerla previamente. Sería conveniente en un futuro, dada la complejas operaciones que ocasiona éste cálculo, y que pueden llegar a dar soluciones diferentes, modificar este punto de la Ley, en el sentido de dotar los Fondos a partir de los excedentes netos del ejercicio, sin tener en cuenta el propio Impuesto sobre Sociedades.

- 14.- La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, abandona la antigua clasificación de rentas, salvo algunas excepciones. Sin embargo la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas sigue diferenciando los incrementos y disminuciones patrimoniales y el resto de rentas que configuran la Base Imponible del Impuesto. No se trata de un olvido del legislador, al no haber modificado este artículo con ocasión de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. Éste, ha querido mantener la mencionada clasificación, ya que pudo modificarlo y no lo hizo y además ha incluido una nueva Disposición Adicional, la Quinta, en la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, donde expresamente se mencionan los incrementos y disminuciones de patrimonio. Lo cierto es que esta distinción no va a influir a la hora de liquidar el impuesto.
- 15.- Se pueden distinguir tres tipos de revalorizaciones contables, las revalorizaciones excepcionales, las autorizadas por ley y las obligatorias por ley o reglamento. Las primeras, las excepcionales, tendrán plena validez en el ámbito contable, pero carecerán de todo efecto fiscal dado que no parece que sean obligatorias en virtud de normas legales o reglamentarias. Las revalorizaciones voluntarias autorizadas por ley son las que se han llevado a cabo a través de las actualizaciones de balances, medida de carácter fiscal. Estas leyes autorizan las revalorizaciones, pero no obligan a ellas, aunque sí conceden a las cooperativas amplias exenciones en el Impuesto sobre Sociedades. Las revalorizaciones obligatorias no gozan de exención en el Impuesto sobre Sociedades, sino que van a ser las únicas que tributen por este Impuesto.
- 16.- Sabemos que las operaciones realizadas por las Cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, han de computarse por su valor de mercado. Lo que la norma pretende, es no dejar sin tributar parte del

beneficio de la Cooperativa. A pesar de que la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades no permite a los sujetos pasivos la modificación del resultado contable, no cabe aplicar el artículo 16 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, relativa a las Operaciones Vinculadas, a las Cooperativas, cuando se trate de valorar las operaciones entre estas y sus socios, con independencia del tanto por ciento de participación del socio en la cooperativa. Esto es así, ya que la legislación especial cooperativa, no derogada, obliga a éstas, a la hora de determinar su resultado fiscal, a valorar todas sus operaciones cooperativa - socio a precio de mercado. Si la cooperativa no realiza dicha valoración contable o el ajuste extracontable pertinente, será la Administración quién esté obligada a practicarla, aunque, en cualquier caso, y de acuerdo con lo dispuesto en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, el ajuste deberá, a diferencia de la legislación anterior, ser siempre bilateral.

En el resto de los supuestos, ¿puede la propia Cooperativa sustituir a efectos fiscales el valor dado en su contabilidad a una operación vinculada por su valor normal de mercado?. La literalidad del precepto (artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) así como la preeminencia del principio de inscripción contable nos haría inclinarnos por esta tesis. Pero por otra parte dejaría de tener sentido la posibilidad de que la Cooperativa presente propuestas previas a la Administración de valoraciones por operaciones vinculadas. Es la Administración, normalmente la Inspección de los Tributos, la que podrá valorar estas operaciones, cuando se produzca la minoración o el diferimiento de la tributación correspondiente en España por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las cooperativas no practicarán ninguna corrección en sus bases imponibles. La contabilidad no puede modificarse voluntariamente.

- 17.- Existe vinculación entre dos entidades cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra. La Ley no nos dice lo que debe entenderse por ejercicio de poder de decisión. Debe de acudirse, en cada caso concreto, a una muy diversa normativa, para apreciar la existencia de control de una entidad sobre otra. Un criterio muy frecuente para apreciar la existencia de este control es el compartir administradores comunes.
- 18.- La finalidad de la norma que regula la subcapitalización (artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), es evitar que entidades no residentes aporten fondos a residentes, en nuestro caso cooperativas con las que existe vinculación, en forma de préstamos y no de capitales propios. Gracias a este mayor endeudamiento (o subcapitalización) se controla la entidad y se retiran los beneficios en forma de los intereses de los préstamos y no a través del reparto de dividendos (hay que entender retornos cooperativos), manteniéndose una posición de acreedor y no de accionista. Por otro lado, la cooperativa puede deducirse los intereses pagados.
- 19.- El acercamiento entre la base imponible y el resultado contable es una de las medidas más importantes que se contemplan en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo uno de los objetivos dotar a nuestro sistema fiscal de mayores grados de neutralidad y tratando así de evitar, en la medida de lo posible, que los tributos alteren el comportamiento económico de los sujetos pasivos. Por tanto, en ausencia de regulación de una materia en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la norma a aplicar para su cuantificación, calificación o imputación temporal, será la norma contable.
- 20.- Según la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículo 140), se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los

elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda a la Cooperativa y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad. Este precepto admite como prueba en contrario los dos supuestos previsibles de financiación de los activos ocultos: la financiación ajena a través de deuda o pasivos ocultos y la financiación por los socios exteriorizada mediante créditos de estos frente a la sociedad. El antiguo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, añadía otro medio de prueba: beneficios no distribuidos que hubiesen formado parte con anterioridad de la base imponible en este impuesto. Se podría admitir también este medio de prueba en el ámbito de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del principio de libertad de prueba proclamado en el Código Civil, Ley de Enjuiciamiento Civil y Ley General Tributaria; pero teniendo en cuenta que ha de tratarse de beneficios que deriven a su vez de operaciones o transacciones económicas ocultadas y no se deban a diferencias de calificación, valoración o imputación de los ingresos y gastos que configuran el resultado contable.

- 21.- Con respecto al valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículo 14.7 del Real Decreto Legislativo 1/1.993), podemos señalar que esta norma contempla la existencia de una diferencia entre el importe declarado de la contraprestación libremente convenida entre las partes en una transmisión onerosa de bienes y la valoración que la Administración establece a posteriori. Deriva de ello la existencia de una transmisión complementaria de carácter lucrativo, que se podría considerar en abierta oposición a lo establecido en la Ley General Tributaria, ya que altera la verdadera naturaleza jurídica de la transmisión. No puede decirse que esta medida sea confiscatoria pero sí que atenta contra el principio de capacidad económica, discriminando las tributaciones referidas a un mismo bien según el impuesto que se aplique y la naturaleza del adquirente o transmitente.

22.- Las cooperativas de trabajo asociado pueden optar, reflejándolo en los Estatutos, porque los socios trabajadores se integren en la Seguridad Social como trabajadores autónomos. En las cotizaciones a este régimen la obligación de cotizar corresponde a los socios. El pago por parte de la cooperativa da lugar a una retribución de trabajo en especie, con la obligación para la cooperativa de efectuar un ingreso a cuenta. Las cuotas podrán deducirse por los socios como gastos para determinar los rendimientos de trabajo, y para la cooperativa serán deducibles en cuanto contraprestación de los servicios personales para la actividad desarrollada por la misma.

Los socios de estas mismas cooperativas tienen derecho a percibir periódicamente, en plazo no superior a un mes, anticipos laborales en cuantía similar a las retribuciones normales de la zona y sector de actividad para los distintos puestos de trabajo o categorías profesionales. Se considera rendimiento del trabajo personal del socio el importe de los anticipos laborales que no supere esa cuantía. Los rendimientos que excedan serán considerados rendimientos de capital mobiliario a efectos de efectuar sobre ellos las retenciones correspondientes.

23.- Son deducibles en la base imponible cooperativa, los tributos locales y el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado no deducible. Una cooperativa declarada responsable solidario por aplicación de la Ley General Tributaria, que paga la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido del deudor principal, no está pagando una multa, sino que está sustituyendo al sujeto pasivo por imperativo legal. Esta cuota, que para el sujeto pasivo no sería gasto deducible sino que la compensaría con el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido, es no deducible para la cooperativa responsable en su declaración por éste impuesto y por lo tanto, gasto deducible en su Impuesto sobre Sociedades.

- 24.- El anterior reglamento del Impuesto sobre Sociedades establecía que si existe más de un turno de trabajo en la cooperativa se puede incrementar el coeficiente mínimo de amortización en el resultado de multiplicar la diferencia entre los coeficientes máximo y mínimo obtenidos de las tablas por el cociente de las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas. El resultado así obtenido será el coeficiente máximo de amortización admisible en este caso. Al no señalar nada la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, no está en vigor.

Siempre la Cooperativa podría solicitar un Plan de amortización a la Administración si considera no aplicable el sistema de amortización según tablas.

- 25.- Las Cooperativas gozarán de libertad de amortización, excepto las Cooperativas de Crédito, de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, o en su caso de las Comunidades Autónomas. Este tratamiento especial se debe a que la necesidad de obtener autofinanciación es superior en las Cooperativas que en cualquier otro tipo de entidades. Asimismo tienen dificultad para obtener fondos externos en el mercado de capitales, ya sea a través de aportaciones adicionales de los socios o mediante financiación con recursos ajenos. Por todo ello, el legislador le permite a las Cooperativas la utilización de esta amortización acelerada.

- 26.- La Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas enumera los rendimientos que darán lugar a los Resultados Extracooperativos. No es una enumeración cerrada. Dentro de ellos, hay que hacer una especial mención a los obtenidos

de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa. Son los rendimientos que no proceden de una actividad ordinaria de la cooperativa. Aquí se comprenderán entre otros, los procedentes de las Secciones de Crédito de las Cooperativas, con excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de Cooperativas de Crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas públicas.

27.- La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades añade una nueva Disposición Adicional, la Quinta, a la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, indicando que no se considerarán incrementos patrimoniales los obtenidos como consecuencia de la atribución patrimonial de bienes y derechos de las Cámaras Agrarias que hayan tenido lugar a partir del 1 de enero de 1.994.

Esta nueva Disposición Adicional, plantea dos problemas, en primer lugar, al tener esta exención carácter retroactivo, la declaración correspondiente al año 1.994 ha de modificarse mediante una declaración complementaria. Y en segundo lugar, al señalar la Disposición que estas adquisiciones de bienes no suponen un incremento de patrimonio, debemos entenderlo, exclusivamente a efectos fiscales, implicando únicamente su no sujeción a gravamen, sin que deba tener efecto sobre su obligado destino al Fondo de Reserva Obligatorio.

28.- Son resultados cooperativos, los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios. Esta actividad cooperativizada se materializa en los ingresos que realizan los socios en contraprestación por la retribución de las entregas de bienes o servicios realizados por la Cooperativa, en cumplimiento de los fines que fijan los Estatutos.

- 29.- Son ingresos cooperativos los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada. Esos rendimientos obtenidos por los depósitos en bancos, tratándose de Cooperativas de viviendas, se encuadrarían entre los de gestión de la tesorería ordinaria, por lo que tendrían carácter cooperativo. En cualquier caso, siempre tienen que ser accesorios de otros ingresos cooperativos, excluyéndose por tanto, los que proceden de una mera cesión de una cierta cantidad de dinero por plazo determinado. También lo serán los procedentes de las Secciones de Crédito de las Cooperativas resultantes de las operaciones activas con los socios, de los obtenidos a través de Cooperativas de Crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas Públicas.
- 30.- Con respecto al importe de la dotación al Fondo de Educación y Promoción aplicado a finalidades distintas de las aprobadas, y de la parte del Fondo de Reserva Obligatorio que sea objeto de distribución entre los socios, dada la ubicación del artículo, dentro de la Sección Segunda del Capítulo IV, dedicada a los Resultados Cooperativos, podemos considerarlos como Ingresos Cooperativos, con independencia de que por ejemplo el Fondo de Reserva Obligatorio que se reparte, se hubiese constituido mediante la aportación de resultados extracooperativos.
- 31.- Se imputarán a los ingresos cooperativos o extracooperativos, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa. Salvo que la cooperativa tenga establecido un sistema de contabilidad analítica de costes, existirá un problema de imputación para conocer los que se restan de los ingresos ordinarios cooperativos y los que se restan de los ingresos ordinarios extracooperativos (procedentes de la

actividad cooperativizada con terceros no socios). A falta de un método racional de imputación, la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, establece el criterio de reparto proporcional a la cifra de ingresos de uno y otro tipo. Creemos que es el sistema más acertado.

- 32.- Se consideran gasto deducible, las cantidades que las Cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción. Igual consideración tiene cualquier otro tipo de Fondo, aunque reciba otra denominación en virtud de su normativa específica, siempre que tenga naturaleza y finalidad similares. Nos encontramos ante un supuesto de exención, en virtud del cual el saldo positivo de la cuenta de resultados del Fondo de Educación y Promoción, en atención a los fines de este fondo y a su carácter irrepartible, queda exento de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.

Pero, ¿qué ocurre con las retenciones practicadas sobre dichos rendimientos? Con la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, tendrían el carácter de deducibles de la cuota líquida. No integran, los rendimientos de los que proceden, la base imponible de la cooperativa, y si no se consideraran deducibles, se estaría tributando bajo el concepto de tributación mínima, que en la mayoría de los supuestos ha desaparecido con la nueva ley del impuesto.

Podemos resumir señalando que el marco fiscal establece, en cuanto al Impuesto de Sociedades, por un lado, el criterio de que las dotaciones al Fondo de Educación y Promoción es gasto deducible, siempre que se cumplan determinados requisitos, y que, por otro lado, los beneficios o pérdidas, obtenidos como consecuencia de la gestión patrimonial del Fondo, no tributan a efectos del Impuesto de Sociedades. De igual forma se procederá

con respecto a la parte del Fondo de Reserva Obligatorio que sea objeto de distribución entre los socios.

33.- Se consideran también gasto deducible, los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y aquellos derivados de los retornos cooperativos integrados en el Fondo especial regulado por la Asamblea. Es una de las características de este tipo de sociedades. Su razón de ser se basa en una compensación al socio. Este no aporta dinero al capital con miras a obtener una determinada ganancia, sino como un complemento ligado al desarrollo de la cooperativa.

34.- Hemos visto que a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se minorará en el 50 por 100 de la parte de los mismos, que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio. Nos estamos refiriendo no sólo a aquellas cantidades que se imputan en el ejercicio, sino también a la dotación por distribución de excedentes. Si no fuese así, el artículo no hablaría de la base imponible correspondiente "*a uno u otro tipo de resultados*", referencia que carecería de sentido, pues los cooperativos sólo se imputan al Fondo tras la distribución de los excedentes. Debemos determinar, además, qué entender por destino obligatorio, sabiendo que junto a los porcentajes obligatorios establecidos por la Ley General de Cooperativas, la Asamblea General de la cooperativa puede, acordar mayores dotaciones, o incluso establecerse estos porcentajes, en los propios Estatutos cooperativos.

Está claro que si el acuerdo de la dotación lo realiza la Asamblea General de la Cooperativa, no podemos considerarla como obligatoria y por lo tanto no sería deducible.

- 35.- La Ley que regula el Impuesto sobre Sociedades en relación a las Cooperativas, ha previsto la reducción de unas determinadas cantidades sobre la base imponible. El resultado de esta minoración, ha de ser la base liquidable, aunque posteriormente el legislador señale que la cuota íntegra resulta de aplicar los tipos impositivos correspondientes a las bases imponibles positivas o negativas, sin considerar la existencia de la mencionada base liquidable.
- 36.- Los tipos impositivos bonificados, de los que disfrutaban las Cooperativas, encuentran su justificación en que en la base imponible se incluyen cantidades que se destinan a fondos obligatorios, a los cuales el socio renuncia para propiciar el desarrollo y expansión de la entidad.
- 37.- Si la suma algebraica correspondiente a la aplicación tanto a resultados cooperativos como extracooperativos de sus tipos correspondientes, resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos. Este procedimiento sustituye a la compensación de bases imponibles negativas, sistema general previsto para el resto de sujetos pasivos del Impuesto que, en consecuencia, no será aplicable a las Cooperativas. En la anterior Ley, se indicaba que la compensación de las cuotas negativas de un ejercicio había de hacerse con las positivas de los cinco ejercicios siguientes. Y según la Dirección General de Tributos, no se podía ampliar este plazo, aunque alguno de los períodos hubiese sido inferior al año natural. Por lo tanto nos parece un acierto la modificación, pues con independencia de la duración del período impositivo, el plazo de compensación es de siete años.

Este procedimiento de compensación de pérdidas tiene su razón de ser en la aplicación de distintos tipos de gravamen en las Cooperativas protegidas. No es lógico, sin embargo, para las Cooperativas no protegidas (que tributan por toda su base imponible a un sólo tipo de gravamen), a no ser que a lo largo de su vida modifiquen su calificación y se conviertan en protegidas. La desintegración de la base imponible no se justifica en la Cooperativa no protegida, que carece de beneficio tributario alguno.

38.- Podíamos haber considerado, aunque no diga nada la Ley, que el resultado de aplicar a las bases imponibles/liquidables sus tipos correspondientes, es la cuota íntegra previa. Sobre ella podríamos compensar las cuotas íntegras negativas de los ejercicios anteriores, resultando la auténtica cuota íntegra. Esto tiene su importancia, a la hora de aplicar la bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra pues, ¿sobre qué cuota se aplica?, ¿sobre la que surge al aplicar los tipos de gravamen a las bases o la que se produce una vez compensadas las de ejercicios anteriores?. Nos inclinamos a pensar, que tal y como está redactado el nuevo artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no cabe lugar a dudas: *“Se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen”*. Por lo tanto la bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra, deberá realizarse sobre la cantidad resultante de aplicar el tipo específico a la parte de base imponible correspondiente, antes de compensar las cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores.

39.- En cuanto al régimen fiscal de los retornos cooperativos, hay que distinguir varios supuestos. Si la cooperativa satisface al socio el retorno, éste no es más que el rendimiento que el socio percibe de la Cooperativa en virtud de su condición de tal. Es un rendimiento de capital mobiliario si el socio es persona física, y si lo es jurídica, tendría tal condición a los efectos

exclusivos de practicar la correspondiente retención. El retorno cooperativo, también tendría la consideración de rendimiento de capital mobiliario, al incorporarse a un fondo regulado por la Asamblea General.

Cuando el retorno cooperativo se destina al capital social de la cooperativa, no estaríamos en presencia del tipo de rendimiento anterior. Los retornos cooperativos no se considerarán rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no estarán sujetos a retención. Incrementan las aportaciones del socio al mismo.

En el caso de que se produzca la baja de un socio en la cooperativa, ésta estará obligada a reembolsar las aportaciones que el socio hubiese realizado, produciéndose una alteración en la composición de su patrimonio que, si ocasiona una variación en el valor del mismo, dará lugar a la existencia de un rendimiento, al que se le practicará el tratamiento previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no procediendo a realizar retención a cuenta.

Por último, cuando el retorno cooperativo se destina a compensar pérdidas futuras, no tiene carácter de rendimiento del capital mobiliario.

40.- La nueva Ley Fiscal de Cooperativas introduce dos importantes modificaciones en la regulación de la bonificación del 50 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la legislación anterior: la primera consiste en que mientras que en el Estatuto Fiscal de las Cooperativas se aplicaba a la mayor parte de estas, puesto que casi todas podían acceder a la condición de fiscalmente protegidas, en la Ley 20/1.990 tan sólo se aplica a las cinco clases de Cooperativas que pueden ser clasificadas de especialmente protegidas; la segunda y creemos más importante modificación, consiste en que mientras que en el régimen anterior

la bonificación se aplicaba a la parte de la cuota correspondiente a los rendimientos derivados de la explotación económica de la cooperativa, no así a los rendimientos de capital ni a los incrementos de patrimonio, en la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas se aplica a la cuota positiva resultante de la suma de cuotas correspondientes a los resultados cooperativos y extracooperativos, cada una con su signo, menos las cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores.

- 41.- Una cooperativa que tiene derecho a deducirse por inversión en un ejercicio, no puede optar por no aplicar deducción alguna en el ejercicio de la inversión y trasladar la deducción a ejercicios posteriores, ya que el sujeto pasivo deberá aplicar la deducción por inversiones hasta que agote el límite sobre la cuota líquida establecida en la respectiva normativa del ejercicio en que realiza la inversión.

- 42.- Con respecto a las retenciones a cuenta, si una cooperativa materializa parte del Fondo de Educación y Promoción en imposiciones a plazo fijo, los rendimientos que obtenga por esta imposición, van a nutrir el fondo y no van a la cuenta de explotación. ¿Podría recuperar lo retenido por estos rendimientos?. Creemos que como el Fondo de Educación y Promoción no tiene una personalidad jurídica distinta de la cooperativa, las retenciones que se practiquen sobre los rendimientos financieros de las materializaciones, que la ley reguladora del régimen fiscal de las cooperativas prevé cuando no se gaste o invierta la dotación al Fondo, son retenciones soportadas por la cooperativa y, en consecuencia, deducibles en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, aunque los rendimientos correlativos no se tengan en cuenta para determinar su Base Imponible.

43.- Ni en la ley reguladora del Régimen Fiscal de las Cooperativas ni en otra norma, en especial en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, existe disposición legal alguna que determine la incompatibilidad entre el régimen regulado en aquella ley y el régimen de transparencia fiscal. Además, de hecho, existen regímenes especiales de los que no cabe presumir ninguna duda acerca de su aplicación a las Cooperativas, como es por ejemplo, el de los contratos de arrendamiento financiero. Por tanto, entendemos que si esa cooperativa cumple los requisitos para tributar en régimen de transparencia fiscal, le será aplicable.

Pueden existir Cooperativas en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores (Cooperativas de cartera) y las de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se den cualquiera de las circunstancias previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Tampoco es difícil de imaginar una cooperativa con ingresos profesionales; pero sí lo es el pensar en la existencia de una cooperativa de actividades artísticas y deportivas que reúna los requisitos para considerarla en transparencia.

En el caso de que la cooperativa se encontrase en el régimen de transparencia fiscal, no cabe desagregar la base imponible en proveniente de resultados cooperativos y extracooperativos, cuando todos los socios cooperativistas sean residentes. Esto es así pues la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades indica que el tipo de gravamen aplicable a las sociedades transparentes será, en cada uno de los tres primeros periodos impositivos en los que sea de aplicación dicha Ley, el 0, el 10 y el 20 por 100, respectivamente, excepto por lo que se refiere a la parte de base imponible no imputada, que tributará al tipo general. Cuando existan socios no residentes, la parte de base imponible imputable a ellos deberá desagregarse de la forma que indica la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Se imputará a los socios residentes la base imponible que resulte de las normas generales del impuesto, no compensándose a estos efectos, las bases imponibles negativas correspondientes a períodos impositivos concluidos con anterioridad a la fecha de adquisición de la participación. Es esta otra razón que indica que no cabe desagregar dicha base imponible. En caso contrario se perdería la razón misma de la existencia del régimen de transparencia.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades señala que la base imponible que se imputa es la que resulte de las normas generales del impuesto. Se está refiriendo obviamente al propio Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, para determinar la base imponible de las Cooperativas transparentes han de aplicarse las normas generales del Impuesto sobre Sociedades en lo que no esté expresamente previsto por la propia Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Por lo tanto, serán aplicables los beneficios fiscales propios, tales como la libertad de amortización, la consideración como gasto deducible, en todo o en parte de las cantidades destinadas obligatoriamente a los Fondos de Educación y Promoción y al de Reserva Obligatorio, etc.

Además, la nueva Ley señala que se les debe de imputar a los socios las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad. Por esta razón, y a diferencia de la legislación anterior, los socios cooperativistas podrán deducirse, en el caso de una cooperativa especialmente protegida, la parte correspondiente a la bonificación que por esta circunstancia le corresponde.

¿Cómo se distribuye entre los socios la base imponible, las deducciones, bonificaciones y la cuota satisfecha por la sociedad cooperativa transparente?. Indica la Ley del Impuesto sobre Sociedades que, en la proporción que resulte de los estatutos sociales y, en su defecto, de acuerdo con su participación en el capital social. La proporción en que se participa en

el capital social no es un hecho relevante en la vida cooperativa. La distribución de los resultados entre los socios no se hace un función de su participación sino en relación a la denominada "actividad cooperativizada" que realizan. Éste debe de ser el criterio que se debe seguir. Criterio que normalmente se recoge en los estatutos sociales de la cooperativa.

44.- En cuanto al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, podemos señalar que aunque la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé la posibilidad de que este régimen tributario sea igualmente aplicable a las operaciones en las que intervengan sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones mencionadas de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores, creemos que se está refiriendo fundamentalmente a las Cajas de Ahorro y a determinadas Entidades Parcialmente Exentas. No puede aplicarse en su totalidad a las Cooperativas. En primer lugar porque en virtud de lo dispuesto en la Ley General, hay que entender que no cabe la fusión de Cooperativas en otras entidades no Cooperativas. También porque para ellas sólo cabe hablar de fusión y escisión. Las modalidades de fusión que señala la Ley General de Cooperativas se reducen a fusión por creación de una nueva cooperativa y fusión resultante de la absorción de una o más por otra cooperativa ya existente.

En cuanto a la escisión, también supone un doble supuesto conceptual, el de la escisión que conlleva la disolución de la cooperativa, mediante la división de su patrimonio y del colectivo de socios y asociados en dos o más partes y el de la escisión de una cooperativa sin disolución mediante la segregación de una o más partes del patrimonio y del colectivo de socios y asociados de la misma, y el traspaso en bloque de la parte o partes segregadas a otra

cooperativa de nueva constitución o ya existente. En estos supuestos, sería aplicable la legislación fiscal a pesar de que la Ley General de Cooperativas señala, que sólo las Cooperativas que concentren sus cooperativas por fusión o por constitución de otras Cooperativas de segundo o ulterior grado, disfrutarán de todos los beneficios otorgados en la legislación sobre agrupación y concentración de cooperativas. En este mismo sentido se ha pronunciado ya la Dirección General de Tributos, considerando aplicable este régimen al caso de una cooperativa que participa en el 100 por 100 del capital social de una sociedad mercantil. Disuelve sin liquidación la entidad participada y se transmite el patrimonio a sí misma. Dada la similitud de la operación a la prevista en el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la mencionada Dirección General, al ser la cooperativa una entidad sujeta y no exenta del impuesto, considera aplicable los beneficios fiscales previstos en la nueva Ley.

45.- El régimen fiscal aplicable a las cooperativas de reducidas dimensiones, incluido a última hora en la tramitación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en el Senado, recoge una serie de anteriores beneficios fiscales, donde se nota, una cierta improvisación. En todo caso es preciso resaltar que era necesario un régimen especial para las pequeñas empresas, pero hubiera sido deseable se hubiese sistematizado mejor y se hubiese profundizado un poco más, como en el caso de la aplicación del régimen, en base a la cifra de negocios, a las cooperativas que se encuentren junto a personas físicas en alguno de los supuestos previstos en el artículo 40 del Código de Comercio.

46.- Una de las exigencias más antiguas de los empresarios, ha sido durante mucho tiempo, la posibilidad de actualizar sus balances. La última posibilidad la tuvieron en 1.982 y desde entonces esta situación les ha causado pérdidas fiscales, fundamentalmente en dos sentidos, por una parte,

produciéndoles unos mayores incrementos de patrimonio (en la terminología de la antigua Ley), como consecuencia de que no ha existido, como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un sistema para corregir el efecto inflacionario, cuando se transmite cualquier elemento del inmovilizado. Y además porque las Cuentas Anuales no reflejaban la verdadera situación patrimonial de la cooperativa, uno de los principios básicos que debe cumplir la contabilidad, dado la aplicación estricta del principio contable del precio de adquisición.

Por todo ello, consideramos muy acertada la aprobación de esta medida, que va a tener además para el Estado un importante incremento recaudatorio, como resultado de la aplicación del 3 por 100 visto anteriormente, y para las cooperativas, además de los efectos beneficiosos señalados, la posibilidad de disminuir su tributación futura como consecuencia del aumento de las amortizaciones.

LEGISLACIÓN.

- Código de Comercio, de 22 de agosto de 1.885.
- Código Civil, de 24 de julio de 1.889.
- Ley de 28 de enero de 1.906, de Sindicatos Agrícolas.
- Ley de 9 de septiembre de 1.931, de Cooperativas.
- Ley de Colonización de Interés Local de 25 de noviembre de 1.940.
- Ley Sindical de 1.941.
- Ley de Cooperación de 2 de enero de 1.942.
- Reglamento de Cooperación de 11 de noviembre de 1.943.
- Ley de Colonización de Interés Local de 27 de abril de 1.946.
- Orden Ministerial de 27 de marzo de 1.948, por la que se aprueba la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas.
- Ley de 4 de agosto de 1.960, de Orientación Agrícola.
- Decreto-Ley de 20 de julio de 1.962, por el que se crea y organiza el Banco de Crédito Agrícola.
- Ley de 8 de agosto de 1.962. Modificación de la Ley de Orientación Agrícola.
- Ley 230/1.963, de 28 de diciembre, General Tributaria.
- Ley de Reforma del Sistema Tributario de 6 de junio de 1.964.
- Ley de Ordenación Rural de 1.968.
- Decreto 888/1.969, de 9 de mayo, Estatuto Fiscal de las Cooperativas.
- Decreto 1515/1.970, de 21 de mayo, por el que se declara de aplicación a los Grupos Sindicales de Colonización el régimen fiscal establecido para las cooperativas del campo.

- Ley Sindical de 17 de febrero de 1.971.
- Ley 22/1.973, de 21 de julio, de Minas.
- Ley 21/1.974, de 27 de junio, de Régimen Jurídico para la Exploración, Investigación y Explotación de Hidrocarburos.
- Decreto 2518/1.974, de 9 de agosto, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.
- Ley 52/1.974, de 19 de diciembre, Ley General de Cooperativas.
- Real Decreto 2362/1.976, de 30 de julio. Reglamento de la Ley de Exploración, Investigación y Explotación de Hidrocarburos.
- Ley 6/1.977 de 4 de enero, de Fomento de la Minería.
- Real Decreto-Ley 15/1.977, de 25 de febrero, sobre Medidas Fiscales, Financieras y de Inversión Pública.
- Real Decreto 1414/1.977, de 17 de junio, por el que se regula la Tributación sobre el Beneficio Consolidado de los Grupos de Sociedades.
- Real Decreto 2710/1.978, de 16 de noviembre, Reglamento de Aplicación a las Sociedades Cooperativas reguladas por la Ley 52/1.974, de 19 de diciembre.
- Ley 61/1.978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Constitución Española de 27 de diciembre de 1.978.
- Orden Ministerial de 14 de febrero de 1.980. Adaptación del Régimen Fiscal de las Cooperativas a la antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 8/1.980, de 10 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores.

- Ley 2/1.981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario.
- Real Decreto 1776/1.981, de 3 de agosto, que regula las Sociedades Agrarias de Transformación.
- Ley 18/1.982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional.
- Real Decreto 2631/1.982, de 15 de octubre, sobre el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 27/1.984, de 26 de julio, sobre Reversión y Reindustrialización.
- Ley 33/1.984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado.
- Ley 46/1.984, de 26 de diciembre, de las Instituciones de Inversión Colectiva.
- Ley 2/1.985, de 2 de mayo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas.
- Ley 16/1.985 de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- Reglamento CEE 2137/1.985, de 25 de julio, por el que se crean las Agrupaciones Europeas de Interés Económico.
- Real Decreto 1348/1.985, de 1 de agosto, Reglamento del Seguro Privado.
- Ley 11/1.985, de 25 de octubre, de cooperativas de la Comunidad Valenciana.
- Real Decreto Legislativo 1298/1.986, de 28 de junio, sobre Normas Legales en Materia de Establecimientos de Crédito.
- Ley 3/1.987, de 2 de abril, General de Cooperativas.

- Ley 8/1.987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones.
- Ley 16/1.987, de 30 de julio, de Ordenación del Transporte Terrestre.
- Ley 29/1.987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Ley 33/1.987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.988, regula el Número de Identificación Fiscal.
- Ley 12/1.988, de 25 de mayo, de Beneficios Fiscales a la Exposición Universal de Sevilla de 1.992, a los Actos Conmemorativos del V Centenario del Descubrimiento de América y a los Juegos Olímpicos de Barcelona de 1.992.
- Ley 19/1.988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Ley 24/1.988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- Ley 26/1.988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.
- Real Decreto Legislativo 1091/1.988, de 23 de septiembre. Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.
- Real Decreto 1307/1.988, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones.
- Ley 37/1.988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.989, regula las declaraciones censales de comienzo, modificación y cese de actividades empresariales.
- Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.
- Ley 13/1.989, de 26 de mayo, de las Cooperativas de Crédito.

- Ley Foral 12/1.989, de 3 de julio, de Cooperativas de Navarra.
- Ley 19/1.989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea.
- Real Decreto Legislativo 1564/1.989, de 22 de diciembre, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Real Decreto 338/1.990 de 9 de marzo, desarrolla el Número de Identificación Fiscal.
- Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1.990. Régimen Fiscal Común aplicable a las Fusiones, Escisiones Aportaciones de Activos y Canjes de Acciones.
- Real Decreto 1041/1.990, de 27 de julio, por el que se regulan las Declaraciones Censales que han de presentar a efectos fiscales los Empresarios, los Profesionales y otros Obligados Tributarios.
- Real Decreto 1211/1.990, de 28 de septiembre, de Reglamento de Transporte Terrestre.
- Ley 20/1.990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.
- Real Decreto 1636/1.990, de 20 de diciembre, Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- Real Decreto 1643/1.990, de 20 de diciembre del Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto 1684/1.990, de 20 de diciembre, del Reglamento General de Recaudación.

- Ley 27/1.990, de 26 de diciembre. Se regula el régimen de Concierto económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en materia del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 28/1.990, de 26 de diciembre. Se regula el régimen de Concierto económico de la Comunidad Foral de Navarra, en materia del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 30/1.990, de 27 de diciembre, de Beneficios Fiscales relativos a Madrid Capital Europea de la Cultura 1.992.
- Ley 31/1.990, de 27 de diciembre, Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1.991.
- Ley 12/1.991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.
- Ley 18/1.991, de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 19/1.991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Ley 20/1.991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.
- Real Decreto 1.080/1.991, de 5 de julio. Determina los países o territorios considerados reglamentariamente como paraísos fiscales.
- Decreto Legislativo 1/1.992, de 10 de febrero, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de Cataluña.
- Ley 13/1.992, de 1 de junio, de Recursos Propios y supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras.
- Ley 15/1.992, de 5 de junio, sobre Medidas Urgentes para la Progresiva Adaptación del Sector Petrolero al Marco Comunitario.

- Ley 19/1.992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulización Hipotecaria.
- Ley Orgánica 9/1.992, de Transferencia de Competencias a las Comunidades Autónomas que accedieron a la Autonomía por el artículo 143 de la Constitución.
- Real Decreto 1345/1.992 de 6 de noviembre, sobre adaptación tributaria del beneficio consolidado a los grupos de sociedades Cooperativas.
- Ley 31/1.992, de 26 de noviembre, de incentivos Fiscales aplicables a la realización del Proyecto Cartuja 1.993 .
- Ley 37/1.992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto 1.622/1.992, de 29 de diciembre, que desarrolla el artículo 26 del antiguo Impuesto sobre Sociedades, sobre la Investigación y el Desarrollo.
- Real Decreto 1.624/1.992 de 29 de diciembre, desarrolla el Número de Identificación Fiscal y la declaración censal de comienzo, modificación y cese en la actividad.
- Ley 39/1.992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.993.
- Real Decreto 84/1.993, de 22 de enero. Reglamento de las Cooperativas de Crédito.
- Orden de 27 de enero de 1.993. Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras.
- Real Decreto-Ley 3/1.993, de 26 de febrero, de Medidas Urgentes sobre Materias Presupuestarias, Tributarias, Financieras y de Empleo.

- Orden Ministerial de 12 de mayo de 1.993, por la que se aprueban las Tablas de Coeficientes Anuales de Amortización.
- Ley 4/1.993, de 24 de junio, de Cooperativas del País Vasco.
- Real Decreto 1.393/1.993 de 4 de agosto, desarrolla el Número de Identificación Fiscal.
- Real Decreto Legislativo 1/1.993, de 24 de septiembre, Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Ley 22/1.993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo.
- Ley 3/1.994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de Entidades de Crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria.
- Ley 19/1.994 de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- Real Decreto-Ley 7/1.994, de 20 de junio, sobre Libertad de Amortización para las Inversiones Generadoras de Empleo.
- Ley Foral 9/1.994, de 21 de junio, de Régimen Fiscal de las Cooperativas Navarras.
- Real Decreto 1.811/1.994, de 2 de septiembre desarrolla el Número de Identificación Fiscal.
- Ley 30/1.994 de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.
- Orden de 28 de diciembre de 1.994. Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas inmobiliarias.

- Ley 42/1.994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.
- Real Decreto-Ley 2/1.995, de 17 de febrero, sobre Libertad de Amortización para las Inversiones Generadoras de Empleo.
- Real Decreto 267/1.995, de 24 de febrero, regula la declaración censal de comienzo, modificación y cese en la actividad.
- Ley 3/1.995, de 2 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.
- Proyecto de Ley del Impuesto de Sociedades. Boletín Oficial de las Cortes Generales. 24 de marzo de 1.995.
- Ley 2/1.995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.
- Ley 19/1.995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias.
- Ley 25/1.995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.
- Ley 30/1.995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.
- Ley 43/1.995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Orden de 25 de enero de 1.996, aprueba los modelos de declaración censal de comienzo, modificación y cese en la actividad.
- Real Decreto Ley 3/1.996, de 26 de enero, de reforma parcial de la Ley 19/1.994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- Orden de 23 de febrero de 1.996, por la que se aprueban los modelos de declaración para los ejercicios iniciados el 1 de enero de 1.996.

- Real Decreto Ley 7/1.996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.
- Real Decreto Ley 8/1.996, de 7 de junio, de medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las cooperativas.

JURISPRUDENCIA.

I. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.

- Sentencia 72/1.983, de 29 de julio. La Constitución no reserva de modo directo y expreso competencia alguna al Estado en materia de Cooperativas.
- Sentencia 155/1.993, de 6 de mayo. La Constitución no reserva de modo directo y expreso competencia alguna al Estado en materia de Cooperativas.

II. TRIBUNAL SUPREMO.

- Sentencia de 22 de octubre de 1.981, donde se declara la igualdad a efectos tributarios, de las Sociedades Agrarias de Transformación con las Cooperativas del Campo.
- Sentencia de 5 de diciembre de 1.986. La Cooperativa cuyo objeto es la actividad de transporte de mercancías y de agencia de transporte no cumple los requisitos para ser considerada Cooperativa de Trabajo Asociado (artículos 42 y 43 de la Ley 52/1.974, de 19 de diciembre), y por tanto no puede alcanzar la calificación de fiscalmente protegida.
- Sentencia de 14 de noviembre de 1.987. Naturaleza mixta de los retornos cooperativos.
- Sentencias de 24 de abril, de 3 y 25 de mayo de 1.989. Operaciones activas con personas no socios en Cooperativas de Crédito.
- Sentencia de 17 de julio de 1.989. La realización de operaciones por una Cooperativa con terceros, no socios, sólo se admite excepcionalmente, cuando se den los requisitos del artículo 16 de la ley del Impuesto sobre Sociedades. Si no se dan tales circunstancias se excluyen los beneficios fiscales: Aplicación a los intereses percibidos por depósitos constituidos por las Cooperativas de crédito.
- Sentencia de 31 de julio de 1.989. Naturaleza mixta de los retornos cooperativos.
- Sentencia de 3 de mayo de 1.989. Son gastos no deducibles las cantidades abonadas en concepto de primas de asistencia a Junta General.

- Sentencias de 21 de marzo y 5 de diciembre de 1.991. Los rendimientos procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria de la Cooperativa, son resultados cooperativos.
- Sentencia de 16 de diciembre de 1.992. Tipo de gravamen aplicable a las Sociedades Agrarias de Transformación.
- Sentencia de 17 de diciembre de 1.992. Operaciones activas con personas no socios en Cooperativas de Crédito.

III. AUDIENCIA NACIONAL.

- Sentencia de 6 de junio de 1.987. Pérdida de la condición de fiscalmente protegida de una Cooperativa del Campo, por realizar operaciones de transformación de productos para venderlos a terceros no asociados. La pérdida viene referida a la Cooperativa en su conjunto, sin poder distinguirse entre sus posibles secciones que no tienen personalidad jurídica propia.
- Sentencia de 23 de octubre de 1.990. Pérdida de beneficios fiscales por Cooperativa fiscalmente protegida por adquisición de productos a terceros sin autorización administrativa expresa. La pérdida afecta a la totalidad de la entidad, sin que a estos efectos pueda diferenciarse entre las distintas secciones de la Cooperativa que no tienen personalidad jurídica independiente y separada.
- Sentencia de 1 de junio de 1.993. Exenciones: Las exenciones y bonificaciones que benefician a las Cooperativas de Crédito son aplicables a los rendimientos que obtienen las Cajas Rurales mediante la colocación de activos monetarios en otras Instituciones de Crédito y Ahorro.
- Sentencia de 27 de julio de 1.993. Bonificaciones: Cooperativas: La colocación por parte de éstas instituciones financieras de sus recursos sobrantes goza de bonificación del 50 por 100, dado que es una operación que sirve para el mejor cumplimiento de los fines de la Cooperativa.
- Sentencia de 30 de noviembre de 1.993 . Exenciones: La obtención de beneficios por una Cooperativa, como resultado de la colocación de sobrantes en instituciones financieras, se enmarca dentro de sus fines sociales, ya que permite dar un mejor servicio a sus socios, que

es la actividad jurídicamente protegida y tributariamente desgravada por las leyes. Por consiguiente, no tributa.

- Sentencia de 31 de mayo de 1.994. Existe la posibilidad, para una Cooperativa de Crédito, de disfrutar de exenciones y bonificaciones por las ganancias obtenidas como consecuencia de la colocación racional de sus excedentes financieros en otras instituciones.
- Sentencia de 25 de abril de 1.995. La equiparación de las Sociedades Agrarias de Transformación a las Cooperativas, supone que aquellas tributen al tipo del 18 por 100, en vez del tipo general.

IV. AUDIENCIAS TERRITORIALES Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.

- **AUDIENCIA TERRITORIAL DE PAMPLONA.** Sentencia de 8 de noviembre de 1.984. Retornos Cooperativos que se incorporan al Capital Social, cuando superan el 25 por 100 del Capital Social máximo, se consideran aportaciones voluntarias no incorporadas al Capital Social.
- **AUDIENCIA TERRITORIAL DE ZARAGOZA.** Sentencia de 26 de septiembre de 1.986. Cooperativas de producción industrial o de trabajo asociado. Requisito de que estén formadas principalmente por trabajadores manuales para alcanzar la condición de fiscalmente protegidas y tener derecho a la bonificación del artículo 25 de la Ley 61/1.978.
- **TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA.** Sentencia de 25 de enero de 1.992. Deducciones: Son gasto deducible las retribuciones, en concepto de intereses, de las aportaciones de Capital Social en las Cooperativas de Crédito. Aplicación de la Ley 20/1.990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.
- **TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID.** Sentencia de 19 de enero de 1.994. Las Resoluciones del I.C.A.D., sólo deben de desplegar eficacia en el ámbito interno del órgano del que emanan.

**RESOLUCIONES DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA DE CUENTAS.**

- Resolución de 16 de mayo de 1.991, por la que se fijan criterios generales para determinar el “importe neto de la cifra de negocios”.
- Resolución de 30 de julio de 1.991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.
- Resolución de 25 de septiembre de 1.991, por el que se fijan los criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación a la provisión para pensiones y obligaciones similares.
- Resolución de 21 de enero de 1.992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.
- Resolución de 30 de abril de 1.992, sobre algunos aspectos de la norma de valoración número dieciséis del Plan General de Contabilidad.
- Resolución de 27 de julio de 1.992, por el que se dictan normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades.
- Resolución de 27 de julio de 1.992, sobre criterios de contabilización de las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (FIAMM).

DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

I. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL.

- Resolución de 17 de noviembre de 1.976. No cabe la posibilidad de una subvención entre particulares.
- Resolución de 14 de octubre de 1.987. La contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades, es uno de los mecanismos válidos según el cual el sujeto pasivo puede probar la no retribución o la retribución por un valor inferior al de mercado.
- Resolución de 21 de junio de 1.989. No tienen el carácter de deducible los intereses por las aportaciones de los socios al Capital Social.
- Resoluciones de 8 de mayo y 18 de junio de 1.991. Operaciones activas con personas no socios en Cooperativas de Crédito.
- Resolución de 2 de julio de 1.991. Justificación documental de los gastos fiscalmente deducibles en una cooperativa.
- Resolución de 8 de septiembre de 1.993. Las operaciones de las Cooperativas cuya finalidad sea la realización de suministros o prestaciones a sus socios, se computarán por el precio por el que efectivamente se hayan realizado, luego la excepción a la aplicación del precio de mercado contempla las operaciones Cooperativa - socio e incluye los actos de procurar a estos bienes o cosas aun cuando el negocio jurídico de que derivan pueda ser calificado de compraventa.

II. RESOLUCIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.

- Resolución de 25-11-1.985. Concepto de entrada en funcionamiento de los elementos del activo empresarial.
- Resolución de 01-07-1.988. Para que las cuotas de arrendamiento financiero tengan la consideración de deducibles, el bien ha de quedar afectado por la cooperativa, exclusivamente, a su explotación.
- Resolución de 07-07-1.989. Retención de las Cooperativas.
- Resolución de 25-10-1.989. En los edificios industriales, su depreciación es independiente del número de turnos de trabajo que se realicen.
- Resolución de 27-12-1.989. Las contribuciones empresariales realizadas para la cobertura de prestaciones análogas a las de los planes de pensiones serán deducibles de la base imponible del impuesto personal del pagador, cuando se den una serie de requisitos.
- Resolución de 01-02-1.990. La subrogación de un tercero en un contrato de arrendamiento financiero no modifica fiscalmente la operación de "leasing".
- Resolución de 11-05-1.990. Aportaciones de los socios a una Cooperativa dedicada a la construcción y mantenimiento de aparcamientos.
- Resolución de 20-12-1.990. No se puede ampliar el plazo de la compensación de pérdidas en la base imponible, aunque los períodos impositivos hubiesen tenido una duración inferior al año.

- Resolución de 17-04-1.991. Intereses devengados y pagados en el ejercicio de 1990 por Cooperativa a sus socios por las aportaciones obligatorias al capital social. Consideración como gasto deducible.
- Resoluciones de 05-03-1.991 y 23-05-1.991. Destinar las dotaciones al Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas a su objeto y la distribución del Fondo de Reserva Obligatorio implica que ambas cantidades se deban destinar a resultados (cooperativos).
- Resolución de 04-07-1.991. Cooperativa de Consumidores y Usuarios. Proyecto de adquisición de la totalidad de las acciones de dos sociedades anónimas las cuales se dejarían sin actividad. Consideración de Cooperativa fiscalmente protegida.
- Resolución de 15-07-1.991. Cooperativa Agrícola sin base suficiente para poder fijar el precio normal de mercado de las aportaciones de bienes realizadas por sus socios. Delimitación del margen bruto habitual. Determinación de la base imponible.
- Resolución de 16-07-1.991. Caja Rural. Proyecto de participar como socio en futura sociedad dedicada a la actividad de Agencia de Viajes. Consideración de Cooperativa fiscalmente protegida.
- Resolución de 16-10-1.991. Cooperativa de Trabajo Asociado. Socios trabajadores durante el año trabajaron un total de 412 horas de exceso sobre lo establecido por el convenio colectivo. Consideración sobre la naturaleza de las percepciones recibidas. Afecta a la Valoración de las Operaciones y al tema de las Retenciones.
- Resolución de 01-06-1.992. Régimen Tributario de las Sociedades Anónimas Laborales, a partir del 1 de enero de 1.992.
- Resolución de 30-06-1.992. El importe satisfecho por la opción de compra aumenta el valor de adquisición.

- Resolución de 28-07-1.992. La dotación de la provisión para pensiones de jubilación, con cargo a reservas, será gasto fiscal en el ejercicio en que se satisfagan dichas pensiones.
- Resolución de 02-08-1.992. Aclaración sobre los requisitos de la sociedad de profesionales en transparencia.
- Resolución de 16-09-1.992. ¿Pueden ser consideradas las cooperativas de viviendas sin ánimo de lucro como cooperativas de consumidores y usuarios y por tanto tener la consideración de especialmente protegidas ?.
- Resolución de 23-09-1.992. La percepción de rendimientos de acciones por el usufructuario de las mismas, no da derecho a la deducción por doble imposición por dividendos.
- Resolución de 15-02-1.993. Cooperativa de enseñanza de conductores, que asocia a profesores y a personal no docente y de servicios. Dedicar su actividad a personas que no pertenecen a la entidad, y pregunta si esto es causa de pérdida de los beneficios fiscales.
- Resolución de 15-02-1.993. Cooperativas de trabajo asociado, destinadas a producir bienes y servicios para terceros, tributan al 20 por 100 al obtener rendimientos propios de las cooperativas.
- Resolución de 23-02-1.993. Las pólizas de seguros para complementos de pensiones de los empleados, son gastos deducibles.
- Resolución de 17-03-1.993. Infracapitalización.
- Resolución de 19-05-1.993. Condiciones y requisitos para la aplicación del régimen tributario de la Ley 18/1.992 a una Unión Temporal de Empresas.

- Resolución de 15-10-1.993. Aportaciones voluntarias al capital social. Retribución de las aportaciones.
- Resolución de 15-11-1.993. Amortización de películas y vídeos.
- Resolución de 18-11-1.993. Se califica a los elementos patrimoniales según la finalidad o destino de los mismos en existencias o en inmovilizado.
- Resolución de 18-11-1.993. Una sociedad en constitución no está obligada a presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades.
- Resolución de 23-02-1.994. Los terrenos cedidos a entidades públicas por razones urbanísticas, no son gastos del ejercicio, sino coste a imputar al resto del terreno.
- Resolución de 27-04-1.994. Las cooperativas de trabajo asociado pueden optar, reflejándolo en los Estatutos, porque los socios trabajadores estén en la Seguridad Social como trabajadores autónomos. En las cotizaciones a este régimen la obligación de cotizar corresponde a los socios. El pago por parte de la cooperativa da lugar a una retribución de trabajo en especie.
- Resolución de 24-05-1.994. En el supuesto de desuso de una instalación, no procede imputar como amortización el saldo pendiente de amortizar, sin perjuicio de la dotación que, en su caso, proceda.
- Resolución de 30-05-1.994 sobre la amortización de las aplicaciones informáticas.
- Resolución de 22-09-1.994. La consideración de cooperativas protegidas, a los efectos de su régimen fiscal, se tendrá en tanto se cumplan los requisitos y condiciones establecidas en la ley y ya vistas, entendiéndose que si se produce la pérdida de la condición de

cooperativa fiscalmente protegida, esta podrá recuperarse si se vuelven a cumplir dichos requisitos y condiciones.

- Resolución de 30-10-1.995. En el promedio de plantilla para poder disfrutar de la bonificación, no se incluirá el personal contratado a través de una empresa de empleo temporal.
- Resolución de 09-01-1.996. Es aplicable a las Cooperativas, el régimen establecido en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, para las fusiones de cooperativas.
- Informe de 23-02-1.996. Una cooperativa que tiene derecho a deducirse por inversión en un ejercicio, no puede optar por no aplicar deducción alguna en el ejercicio de la inversión y trasladar la deducción a ejercicios posteriores, ya que el sujeto pasivo deberá aplicar la deducción por inversiones hasta que agote el límite sobre la cuota líquida establecido en la respectiva normativa del ejercicio en que realiza la inversión.
- Resolución de la Dirección General de Tributos de 17-10-1.996. La obligación del ejercicio de la opción durante el mes de febrero no puede entenderse exigible respecto de los períodos impositivos, iniciados a partir de febrero de 1.996, por lo que era en la propia presentación del primer pago fraccionado correspondiente al ejercicio iniciado en 1.996, siempre que se efectúe dentro del plazo establecido, en donde podrá realizarse la opción por la modalidad prevista en el artículo 38.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

III. CONSULTAS A LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE).

- Los rendimientos obtenidos por las Cooperativas de Viviendas sin ánimo de lucro, por el depósito en bancos de las aportaciones de los socios en espera del pago de las Certificaciones de Obra, ¿son Resultados Cooperativos o Extracooperativos?.
- Una Cooperativa de Trabajo Asociado en cuyos Estatutos se reconoce sin ánimo de lucro, se dedica a la protección y enseñanza de disminuidos psíquicos. Sus únicos ingresos son subvenciones. ¿Es una Entidad Exenta del Impuesto sobre Sociedades?.
- El artículo 78.6 de la Ley 2/1.985 de Cooperativas Andaluzas, considera a las Cooperativas de Viviendas como una modalidad de las de Consumidores y Usuarios. ¿Ello supone su inclusión indirectamente entre las Cooperativas Especialmente Protegidas del artículo 7 de la Ley 20/1.990?.
- Una sociedad que se da de baja en la actividad, ¿está obligada a presentar liquidación por el Impuesto sobre Sociedades?.
- Una Cooperativa de Trabajo Asociado recibe una subvención por creación de empleo de socios cooperativistas minusválidos, con obligación de mantenerlos un mínimo de dos años. ¿Se podrá computar el ingreso periodificando en dos años?.

BIBLIOGRAFÍA.

- **ABELLÁ POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J. :** «Manual del IVA». Abella, Madrid, 1.986.
- **ABELLÓ MARGALEF, R.** «La deducción por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades». Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, números 154-155. 1.981.
- **AGUILAR MUÑOZ, J.I.** «Las Sociedades Agrarias de Transformación», Gaceta Fiscal, número 73, 1.980.
- **AGULLÓ AGÜERO, A.** «El Impuesto sobre Sociedades ante el Derecho Comunitario». Impuestos, número 10, 1.986.
- **ALBI IBÁÑEZ, E. y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J.L.** «Sistema fiscal español», dos volúmenes, 10.^a Edición. Ariel, Barcelona, 1.995.
- **ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.** «Las nuevas fronteras del Impuesto sobre Sociedades». Civitas, Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública, números 27-28, 1.980. «El Sujeto Pasivo del Impuesto sobre Sociedades». La Ley 1-1.983. «Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento». Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Madrid, 1.984. «Las sociedades civiles ante los Impuesto sobre Sociedades y de Personas Físicas», Gaceta Fiscal, número 18, 1.985. «Sistema Tributario español y comparado». 2.^a edición. Tecnos. Madrid, 1.992.
- **ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. y FONSECA, E. :** «El nuevo IRPF», Deusto, Bilbao, 1.992.
- **ALFARAZ ALONSO, M. ^a B.** «La Reserva para inversiones en Canarias», Impuestos, número 15/16, agosto de 1.996.
- **ALGUACIL MARÍ, P.** «La tributación de las cooperativas de crédito por el Impuesto sobre Sociedades (Notas al proyecto de ley

sobre régimen fiscal de las cooperativas». Impuestos número 21 de Noviembre de 1.990.

- **ALONSO ALONSO, R. y PRESA LEAL, J.** «La libertad de amortización en el Real Decreto Ley 2/1.995». Revista Estudios Financieros, número 145. Abril de 1.995. «Novedades más significativas de la Ley 43/1.995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades». Revista Estudios Financieros, número 154. Enero de 1.996.
- **ALONSO GONZÁLEZ, L. M.** : «El número de identificación fiscal y las obligaciones de información», Revista Española de Derecho Financiero, número 68, 1.990. «Las cuotas de IVA liquidadas por la Inspección de los tributos como gasto deducible», Impuestos, número 13, 1.995.
- **ALONSO MURILLO, F. ; GARCÍA DíEZ, J. ; MARTÍN DÉGANO, I. y MENÉNDEZ GARCÍA, G.** «Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades». Mcgraw-hill, 1.996.
- **ALONSO SOTO, F.** «Ensayos sobre la Ley de Cooperativas». Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 1.990.
- **ÁLVAREZ CARRIAZO, J.L.** . «Créditos y deudas : no comerciales y de tráfico (Normas de Valoración 9.^a, 11.^a y 12.^a del Plan General de Contabilidad». Revista Estudios Financieros, números 154 y 155. 1.996.
- **ÁLVAREZ MELCÓN, S.** «Análisis contable del régimen de declaración consolidada de los grupos de sociedades», (2^a. Edición), Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1.989.
- **ÁLVAREZ DE NEYRA, G. ; BARCELÓ ARISTOY, M. y BARCELÓ RICO-AVELLÓ, G.** «Regímenes fiscales especiales en el Impuesto sobre Sociedades». Colex, 1.996.

- **AMERIGÓ, E. ; CORONA, E. ; GRAJAL, P. ; ORTEGA, E. ; VILLARINO, C. ; ARROYO, J. y GONZÁLEZ, J.R.** «Curso práctico de contabilidad». Escuela de la Hacienda Pública. 1.991.
- **AMEZQUETA ZUNZARREN, J.M.** «Los gastos de personal en el Impuesto de Sociedades». Revista Impuestos, 1.994 (I). Páginas 1.378 y siguientes.
- **AMORÓS RICA, N.** «El régimen jurídico-fiscal de las Cooperativas españolas». Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1952. «La nueva redacción o ajuste del Estatuto Fiscal de las Cooperativas», Economía Financiera Española, número 30, 1.969. «Fiscalidad de las Cooperativas. Comentarios a la Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales», XVIII-2º, Edersa, Madrid, 1.984. «Comentarios a la Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto sobre Sociedades». Tomo IV, Vol. 1. Edersa, Madrid, 1.986.
- **AMORÓS RICA, N. y AMORÓS DORDA, F.J.** «Fiscalidad de hidrocarburos. Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras», Impuesto sobre Sociedades, Tomo XVIII, volumen 2, Edersa.
- **AMORÓS RICA, N. y AMORÓS DORDA, N.** «Fiscalidad de las actividades mineras. Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras», Impuesto sobre Sociedades, Tomo XVIII, volumen 1, Edersa.
- **AMORÓS RICA, N. y DURÁ GÓMEZ, R.** «Fiscalidad de las Cooperativas». Comentarios a la Leyes Tributarias y Financieras, Tomo XVIII, volumen 2.º. Edersa, Madrid, 1984.
- **ANDRÉS AUCEJO, E.** «Impuesto sobre Sociedades :gastos deducibles. Amortización», Tribuna Fiscal, número 12, abril, 1.994.

- **ANDRÉS PÉREZ, T. y LABATUT SERER G.** «El diferimiento de Impuestos provocado por los sistemas de amortización degresivos», Tribuna Fiscal, número 9, 1.991.
- **APARICIO PÉREZ, A.** «Fiscalidad de las Cooperativas». Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto sobre Sociedades. Regímenes Especiales, XVIII-2.º, Edersa. Madrid, 1.984. «Distintos aspectos del Régimen Fiscal de la fusión de cooperativas». Ciss. Noticias/CEE, nº 96, 1.993.
- **ARGILES GARCÉS DE MARCILLA, J. L .** «La reinversión de los incrementos patrimoniales por enajenación de activos fijos». Gaceta Fiscal, número 77 (bis), 1.990. «Las Sociedades Anónimas laborales. Régimen jurídico y fiscal». Gaceta Fiscal, número 88 (bis), 1.991.
- **ARIAS ABELLÁN, M.D.** :«Las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades», Marcial Pons, Madrid, 1.995.
- **ARIAS VELASCO, J.** «Aproximació a la fiscalitat de les cooperatives». Barcelona, 1.987. «La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro», Marcial Pons, Madrid, 1.995.
- **ARNAL SURIÁ, S.** :«El Impuesto sobre Bienes Inmuebles», Abella, Madrid, 1.991.
- **ARNAU ZOROA, F.** :«Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de acciones (Derecho español Ley 29/1.991. Directiva Comunitaria 90/434/CEE)», Gaceta Fiscal, número 96, 1.992.
- **ARROYO, I.** «Legislación sobre Cooperativas». Tecnos. Madrid, 1.987.

- **ARROYO, J. ; VILLARINO, C. ; ORTEGA, E. ; GRAJAL, P. ; AMERIGÓ, E. ; CORONA, E. y GONZÁLEZ, J.R.** «Curso práctico de contabilidad». Escuela de la Hacienda Pública. 1.991.
- **ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.** «Breve apunte sobre los Planes de amortización y la actual ausencia de desarrollo reglamentario de la Ley 43/1.995». Revista Impuestos, número 6 marzo de 1.996.
- **ASTORGA SÁNCHEZ, J.A.** «Contabilización del leasing desde el punto de vista del arrendatario». Revista Estudios Financieros, número 96. 1.991. «Contabilidad de las operaciones de leasing para el arrendador». Revista Estudios Financieros, número 136. 1.994.
- **AZNAR ENGUIDANOS, A.** «La información, formación y participación en el seno de las Cooperativas y las Sociedades Agrarias de Transformación», Instituto de Cooperativismo Agrario Valenciano, 1.986.
- **BAJARDÍ MUÑOZ, L.** «Los libros de los empresarios». Revista Estudios Financieros, número 97. 1.991.
- **BALAGUER ESCRIG, C.** «El Crédito Cooperativo. Régimen jurídico estatal». Unión Nacional de Cooperativas de Crédito. 1.989.
- **BALLESTERO, E.** «Economía Social y Empresas Cooperativas». Alianza Universidad, Madrid 1.990.
- **BALLESTEROS, A.** «La transparencia fiscal», Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, número 26, 1.980.
- **BALLESTEROS SOLER, M. ^a C. y MAGRANER MORENO, F. J.** «La exención por reinversión en el Impuesto sobre Sociedades». Impuestos, número 12. 1.992.

- **BANACLOCHE PÉREZ, J.** «Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas», Ministerio de Hacienda, Madrid, 1.981. «Aspectos jurídicos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». Crónica Tributaria, número 42. 1.982. «Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Estudio teórico y práctico». Hesperia, 1.983. «El viejo Impuesto sobre Sociedades», La Ley 1.994 (II), «La reforma del Impuesto sobre Sociedades». La Ley - Actualidad. 1.995. «Medidas urgentes de carácter fiscal», La Ley, número 13, julio de 1.996. «Las liberalidades tributarias», Impuestos, número 19, octubre 1.996.
- **BANACLOCHE PÉREZ, J. y GONZALEZ POVEDA, V.** «Las ventajas fiscales de la Expo'92», Expo'92, Madrid, 1.988.
- **BANACLOCHE PÉREZ, J. y PALAO, C.** «Operaciones vinculadas». Revista Impuestos. La Ley. 1.994 (I). Páginas 427 y siguientes. «Operaciones vinculadas y valores de mercado después del nuevo Impuesto sobre Sociedades». Revista Impuestos, número 7, abril de 1.996. La Ley.
- **BANACLOCHE PÉREZ, J.; BLESA DE LA PARRA, M; GIMÉNEZ-REINA RODRÍGUEZ, E; GONZÁLEZ POVEDA, V., y PEÑA ÁLVAREZ, F.** «El Impuesto sobre Sociedades. Estudio Teórico-Práctico». Hesperia. Jaén, 1.981.
- **BARBERENA BELZUNCE, Í.** «Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: un supuesto de aplicación a las Cooperativas», Impuestos, 1.987-II. «Consideraciones sobre el polémico régimen de las sociedades civiles con personalidad jurídica en los impuestos personales sobre la renta», Impuestos, número 19, 1.990. «Sociedades Cooperativas, Anónimas Laborales y Agrarias de Transformación. Régimen Fiscal», Aranzadi, 1.992.

- **BARRERA CEREZAL, J. J.** «Gestión empresarial de la Cooperativa de trabajo asociado» 2ª. Edición, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1.990.
- **BARRERA CEREZAL, J. J.; DE LUIS ESTEBAN, J.M.; JULIÁ IGUAL, J. y MONTOLIO HERNÁNDEZ, J.M.** «El nuevo régimen fiscal de las Cooperativas», Fundación Española de Cooperativas, Madrid, 1.991.
- **BASTOS NOÑERA, E.** «Agricultura socializada», Tecnos, Madrid, 1.974.
- **BAYOD PALLARÉS, R. G.** «Las sociedades civiles como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades», Crónica Tributaria, número 46, 1.983. «La personalidad jurídica de las sociedades civiles :su importancia tras la modificación del artículo 12 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», Crónica Tributaria, número 54, 1.985.
- **BAYÓN MARINÉ, I. y SERRANO ALTAMIRAS, R.** «Régimen jurídico de las cooperativas», Anaya, Madrid, 1.970.
- **BELTRÁN BUENO, M. y CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.** «La reserva para inversiones en Canarias». Revista Estudios Financieros, número 146. Mayo de 1.995.
- **BERCHÉ MORENO E. y OTROS.** «Curso de Derecho Tributario», Ciss, Octubre. 1.994.
- **BERGUA CANELLES, R. ; BLESÁ BÁGUENA, A ; CIUTAT CURA, I. y PADROL MUNTÉ, H.** «Todo sobre la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades». Praxis, 1.996.
- **BLESÁ BÁGUENA, A. y OTROS** «Derecho Tributario. (Parte especial)». Estudios de Derecho Financiero. Madrid, 1.985.

- **BORJABAD GONZALO, P.;** «Sexto Principio :integración», Sextas Jornadas de Derecho Cooperativo, Lérida, 1988. «La sección de crédito en la Sociedad Cooperativa Catalana», El Crédito, VIIIª Jornadas Cooperativas, 1990. Asociación de Expertos Cooperativos, Lérida, 1990.
- **BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C.** «Fiscalidad de los Grupos y Asociaciones de Agricultores y Ganaderos», en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Ley del Impuesto sobre Sociedades. Regímenes Especiales, XVIII-2º., Edersa, Madrid, 1.984. «La revisión del concepto de sociedad cooperativa en el derecho positivo español». Revista de la Hacienda Pública Española, nº.94, 1.985. «Revisión del Régimen Fiscal de las Cooperativas», Ciriec - España, octubre, número extraordinario, Fiscalidad. 1.987. «Cuestiones fiscales derivadas de la aplicación de la Ley 3/1.987, de 2 de abril, General de Cooperativas». Ciss - Comunicación. Número 54, 1987. Complemento del trabajo publicado en el número 54 ; con el título «Cuestiones fiscales derivadas de la aplicación de la Ley 3/1.987, de 2 de abril». Ciss - Comunicación. Número 57, 1987.
- **BROSETA PONT, M.** «Manual de Derecho Mercantil», 8ª Edición, Tecnos, Madrid 1.990.
- **BUIREU GUARRO, J.** «Impuesto sobre Sociedades». Ministerio de Hacienda. Madrid, 1.981. «Comentarios contables al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1.984. «Régimen fiscal de las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de Sociedades de Desarrollo Industrial Regional. Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras». Tomo XVIII, volumen 1, Edersa. «Impuesto sobre Sociedades. Legislación Tributaria comentada». Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1.984. «La reforma contable y el Impuesto sobre Sociedades», Actualidad Tributaria, número 2,

1.991. «Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades». Pirámide. Madrid, 1.991.

- **BUIREU GUARRO, J. y BUIREU BUADES, S.** «Manual de Contabilidad. Nuevo Plan General», Pirámide, Madrid, 1.991.
- **BUIREU GUARRO, J. y SANTIAGO MARTÍN, J. D.** «Comentarios contables al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1.984.
- **BUJIDOS GARAY, P.** «Normas de valoración del ICAC con incidencia en el Impuesto sobre Sociedades», Revista Técnica Tributaria, número 19, octubre - diciembre de 1.992.
- **CABALLER, V.** «Fiscalidad de las cooperativas y otras entidades asociativas agrarias». Lecturas sobre Fiscalidad Agraria. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. Madrid 1.985. «Gestión y Contabilidad de Cooperativas», 3ª edición, Mundi - Prensa, 1.986.
- **CABALLER, V, JULIÁ IGUAL, J.F. y SEGURA, B.** «Economía de la cooperativa hortofrutícola» 2ª. Edición. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación y Aedos. Madrid 1.987. «Marco jurídico y fiscal del asociacionismo agrario en la CEE», Primer Congreso Internacional de Organizaciones de Productores Agrarios de la Cuenca del Mediterráneo, 1.987.
- **CALERO GALLEGO, J.** «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en Manual del Sistema Tributario Español, Civitas, Madrid, 1.994.
- **CALERO, J ; ESCRIBANO, F. y NAVAS, R.** «Legislación básica del sistema tributario español», Novena edición, Civitas, Madrid. 1.995.

- **CALVO ORTEGA, R. y otros.** :«El IVA en España», Lex Nova, Valladolid, 1.987.
- **CAMACHO EVANGELISTA, F.** «Curso de cooperativismo. Teoría y Práctica de la Ley de Sociedades Cooperativistas Andaluza», Tat, Granada, 1.987.
- **CAMPO SENTÍS, L .** «El Impuesto sobre el Valor Añadido. Incidencia sobre operaciones de determinadas cooperativas», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 214, 1.991. «Tratamiento fiscal de los intereses de las aportaciones al capital cooperativo». Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 217. 1.992.
- **CAÑAS GARCÍA - ROJO, F.** «La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades español. Una propuesta de reforma». Quincena Fiscal, número 17, julio de 1.993.
- **CAPARROS NAVARRO, A.** «Impuesto sobre Sociedades en las Cooperativas Agrarias». Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. Madrid, 1.991. «Las Sociedades Cooperativas y el Impuesto de Sociedades: Armonización contable y Fiscal». Revista Estudios Financieros, número 104. Noviembre de 1.991. «El Fondo de Educación y Promoción en Sociedades Cooperativas: Análisis Contable y Fiscal». Revista Estudios Financieros, número 116. Noviembre de 1.992. «Más sobre álgebra fiscal : Las cooperativas de crédito y el Impuesto sobre Sociedades». Revista Estudios Financieros, número 133. Abril de 1.994.
- **CARBAJO TEREISA, J.M.** «Régimen fiscal de las Cooperativas», Santa Cruz de Tenerife, 1.984.
- **CARBAJO VASCO, D.** «Un nuevo Impuesto sobre Sociedades en una nueva sociedad mercantil». Actualidad tributaria, número 12.

- 1.991. «Manual del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio», Praxis, Barcelona, 1.993. «Algunas reflexiones sobre la incidencia de la inflación en el resultado contable y en el Impuesto sobre Sociedades». Partida doble, número 56. 1.995.
- **CARO ANIBAL, F.** «Las entidades exentas en el Impuesto sobre Sociedades», Carta Tributaria, número 162, julio de 1.992.
 - **CARRETERO PÉREZ A.** «Derecho Financiero». Santillana, Madrid, 1.968.
 - **CARRETERO PÉREZ A. y SIMÓN ACOSTA E.** «Curso de introducción al sistema impositivo estatal», Ceura, Madrid, 1.981.
 - **CASADO OLLERO, G.** «Los fines no fiscales de los tributos», en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.991.
 - **CASADO OLLERO, G. ; DE LA PEÑA VELASCO, G. ; FALCÓN Y TELLA, R. y SIMÓN ACOSTA, E.** «Código Tributario», Aranzadi, Madrid, 1.995.
 - **CASADO OLLERO, G. ; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. ; FALCÓN Y TELLA, R. ; FERREIRO LAPATZA J.J. ; LOZANO SERRANO, C. ; MARTÍN QUERALT, J. ; PÉREZ ROYO, F. y SIMÓN ACOSTA, E.** «Sistema Tributario I (Normas Generales y Procedimiento) y II (Los Impuestos)», La Ley, Madrid, 1.989. (Con actualizaciones periódicas).
 - **CASAL BRAVO, M.** «Leyes Generales del Derecho Financiero y Tributario». 17.^a edición. Civitas. Madrid, 1.995.
 - **CASANA MERINO, F.** «El Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», Marcial Pons, Madrid, 1.994.

- **CASANA, F. ; ESCRIBANO, F. ; MARTÍN, J. ; MONTES, M. ; NATERA, R. y SILES, A.** «Casos prácticos de derecho tributario», Tecnos, Madrid, 1.987.
- **COSÍN OCHAITA, R.** «Las nuevas tablas de amortización :una comparación a nivel comunitario», Carta Tributaria, número 182, junio de 1.993.
- **CASTAÑO COLOMER, J.** «La cooperativa de consumo», Biblioteca Ceac, Barcelona 1.982.
- **CASTELLÓ TALIANI, E. y RIPOLL FELIU, V.M.** «Normas legales en la valoración de existencias». Tribuna Fiscal, número 24, 1.992.
- **CAVESTANY MANZANEDO, M.A.** «Los precios de transferencia en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, desde la perspectiva de las directrices de la O.C.D.E. de 1.995» .Carta Tributaria, número 245, 1.996.
- **CAYÓN GALIARDO, A. y otros.** :«Sistema impositivo estatal. Los Impuestos sobre la renta, el patrimonio y el valor añadido», Kronos, Zaragoza, 1.993.
- **CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R., y DE LA HUCHA, F.** :«La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.990.
- **CAYÓN GALIARDO, A., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BUENO MALUENDA, M. C., GARCÍA GÓMEZ, A., JIMÉNEZ COMPAIRED, I. y RUIZ BAÑA, M. L.** :«Los impuestos en España», Aranzadi, Pamplona, 1.996.
- **CAZORLA PRIETO, L .:** «Artículo 129», en la obra colectiva, Comentarios a la Constitución (2ª. Edición), Civitas, Madrid, 1.985.

- **CEA GARCÍA, J.L.** . «El principio de devengo en el Plan General de Contabilidad de 1990. Una lectura progresista en favor de la imagen fiel». Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. 1.993. «Sugerencias en torno a la incorporación de los efectos inflacionistas en la futura regulación del Impuesto sobre Sociedades». Revista Estudios Financieros, número 139, 1.994.
- **CERDÁ RICHART, B.** : «Régimen jurídico, tributario y de previsión social de las sociedades cooperativas», Bosch, Barcelona, 1.960.
- **CHECA GONZÁLEZ, C.** :«El Impuesto sobre Actividades Económicas», Impuestos, número 23, 1.989. «Los impuestos con fines no fiscales : notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional», Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, número 40, 1.983.
- **CHIVITE NAVASCUÉS, A. ; FANDIÑO, E. ; MARCOS, J. y OCHOA, B.** «El Impuesto sobre Sociedades. Análisis y comentarios». Deusto, 1.996.
- **CIVITAS.** «Legislación sobre Cooperativas y Sociedades Laborales». Segunda edición. Madrid, 1.992.
- **CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. ; FERREIRO LAPATZA, J.J. ; MARTÍN QUERALT, J. y PÉREZ ROYO, F.** «Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario : los tributos en particular». 11ª. Edición. Marcial Pons. Madrid, 1.995.
- **CLUA MIGUEL, M.D.** :«Breve comentario a la Ley 13/1989, de 26 de mayo, reguladora de las Cooperativas de Crédito», El Crédito, VIIIª jornadas cooperativas, Asociación de Expertos Cooperativos, Lérida, 1990.

- **COLAO MARÍN, P.** :«La amortización del Inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades». Aranzadi, 1.996.
- **COLMENAR VALDÉS, S.** «El criterio de devengo en la imputación temporal de ingresos y gastos : una aproximación jurídica a su concepto». Revista Impuestos (II) 1.990. «La exención por reinversión en activos fijos». Impuestos, número 9. Mayo, 1.991. «Las deducciones por doble imposición : doble imposición interna de beneficios societarios». Revista Impuestos, número 11, junio de 1.996.
- **COMBARROS VILLANUEVA, V. E.** : «Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades», Tecnos, Madrid, 1.988.
- **CORDÓN EZQUERDO, T.** : «El NIF :un instrumento al servicio de la Administración tributaria», Gaceta Fiscal, número 84, 1.991.
- **COOPERS & LYBRAND.** «El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Modificaciones significativas». Notas fiscales. Circular informativa número 10/1.995. Diciembre 1.995.
- **COOPERS & LYBRAND, y el DIARIO EXPANSIÓN.** «Nuevas medidas fiscales y de incentivación de la economía (II)». 1.996.
- **COOPERS & LYBRAND, DIARIO EXPANSIÓN y la ESCUELA DE LA HACIENDA PÚBLICA.** «El nuevo Impuesto sobre Sociedades». 1.996.
- **CORDÓN EZQUERRO T.** «El nuevo régimen fiscal de las Cooperativas. Revista: Hacienda Pública Española. Cuadernos de Actualidad número 2. 1.991.
- **CORRAL DUEÑAS, F.** : «Régimen fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación», Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, número 571, 1.985. «El nuevo régimen fiscal de las

cooperativas», Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, número 611, 1.992.

- **CORS MEYA, F.X.** :«Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, Marcial Pons, Madrid, 1.993.
- **CORTÉS DOMINGUEZ, M.** «Ordenamiento tributario español». Tecnos, Madrid, 1.968.
- **CORTÉS DOMINGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J.M.** «Ordenamiento tributario español (I) », Civitas, Madrid, 1.977.
- **CORONA ROMERO, E. y SÁEZ TORRECILLA, A.** «Análisis sistemático y operativo del Plan General de Contabilidad». McGraw-Hill. 1.991.
- **CUENCA, ANAYA, F.** «Notas sobre el Régimen Fiscal de las SAT», Estudios Agrosociales, número 124. 1.983.
- **DABORMIDA, R.** «Derecho cooperativo europeo y ordenamiento comunitario». Revista Ciriec-España, núm. 7, 1.989.
- **DE JUAN, J. L., LÓPEZ IRANZO, F. y ZURDO, J.** :«El Impuesto sobre el Valor Añadido en España», Iee, Madrid, 1.985.
- **DE LUIS ESTEBAN, J. M.** «Las Sociedades Cooperativas y su Régimen Tributario» Escuela de Inspección Financiera. Madrid 1977. «Régimen Fiscal de las Sociedades Cooperativas» Instituto Nacional de Formación Cooperativa. Madrid 1.981 . «Las Cooperativas del Campo de explotación comunitaria de la tierra: su fiscalidad». Cuadernos de Investigación Cooperativa. Centro Regional de Castilla-León, nº 5. Salamanca, 1.982 . «Presente y futuro de la fiscalidad de las Cooperativas» Revista de la Hacienda Pública Española, número 93, 1.987. «El marco fiscal en el movimiento asociativo agrario», Ponencia presentada al IV Congreso Nacional de

APA, Palma de Mallorca, 1.987. «El nuevo Régimen Fiscal de las Cooperativas», Revista Española de Cooperativas, número 59. Madrid 1.991.

- **DE LUIS ESTEBAN, J.M. y otros.** «Impuesto sobre Sociedades. Comentarios al Reglamento». Ministerio de Economía y Hacienda. 1.984.
- **DE PABLOS ESCOBAR, L. y VALIÑO CASTRO, A.** :«Régimen fiscal de las fusiones de empresas», Actualidad Financiera, número 1, 1.989.
- **DEL ARCO ÁLVAREZ.** «Régimen fiscal de las cooperativas». Madrid, 1.979.
- **DEL BURGO TAJADURA, J. I.** : «Curso de Derecho Foral Público de Navarra», Aranzadi, Pamplona, 1.996.
- **DE LA CHICA FLEISCHER, J. R.** :«El sujeto pasivo», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 147, 1.980.
- **DE LA HUCHA CELADOR, F.** :«El nuevo régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores :estudio de la Ley 20/1.991, de 16 de noviembre», Crónica Tributaria, número 62, 1.992.
- **DE LA ROSA VARGAS, G.** :«El ajuste patrimonial de las cuentas consolidadas : aspectos contables y fiscales», Carta Tributaria, número 150, enero de 1.992.
- **DELGADO GÓMEZ, A.** «Amortizaciones, provisiones y previsiones en el Impuesto sobre Sociedades». Deusto. Bilbao, 1.991.

- **DELGADO GÓMEZ, A. y OTROS.** «Impuesto sobre Sociedades. Comentarios al Reglamento». Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1.984.
- **DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA A.E.A.T.** «El domicilio fiscal del sujeto pasivo de los tributos. Cambio de domicilio y competencia inspectora», 8 de octubre de 1.993.
- **DIARIO CINCO DIAS y ERNST & YOUNG.** «El nuevo Impuesto sobre Sociedades», 1.996.
- **DÍAZ YANES, I.** «Nueva regulación del régimen fiscal de las operaciones entre matrices y filiales», Tribuna Fiscal, número 21, julio de 1.992. «Inflación e Impuesto sobre Sociedades». Cuadernos de formación de la Inspección de los Tributos, número 27. 1.994.
- **DÍAZ YANES, I. ; LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A. ; TOMÉ MUGURUZA, B. y UCELAY SANZ, I.** «Guía del Impuesto sobre Sociedades». Ciss, enero 1.996.
- **DIVAR, J.** «El derecho comparado cooperativo en Europa». VI Jornadas Cooperativas de Euskadi. Vitoria, 1.988.
- **DOMINGO, J.** :«Las Secciones de Crédito», Cámara Agraria Provincial, Sevilla, 1992.
- **DUQUE, J. F.** :«Principios cooperativos y experiencia cooperativa», Congreso de Cooperativismo, II Congreso Mundial Vasco, Universidad de Deusto, Bilbao.
- **DURA GÓMEZ.** :«Fiscalidad de las Cooperativas», Impuestos (II), 1.986.
- **DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.** «Fiscalidad de cooperativas», Bosch, Barcelona, 1.984. «Manual práctico del Impuesto sobre

- Sociedades. Base Imponible y Deducciones de la Cuota». Tomo I. P.P.U. Barcelona, 1.988. «Delimitación conceptual en el ámbito tributario de los retornos cooperativos». Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero, número 61, 1.989.
- **DUSSUMIER, J. P.** : «Les Cooperatives agricoles et l'impôt sur les sociétés», *Révue de Droit Rural*, número 71, París, 1.978.
 - **ESCRIBANO LÓPEZ, F.** : «El Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas», Cívitas, Madrid, 1.985.
 - **ESEVERRI MARTINEZ, E.** : «La definición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades», Cívitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, número 30, 1.981. «Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa», Cívitas, Madrid, 1.983. «Incrementos de patrimonio procedentes de activos fijos empresariales», *Tribuna Fiscal*, número 14, 1.991.
 - **ESTEBAN MARINA, A.** «La contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades». *Gaceta Fiscal*, número 22. 1.985. «Las revalorizaciones voluntarias en cuentas». *Crónica Tributaria*, número 70. 1.994. «Impuesto sobre Sociedades : Cálculo de la Base Imponible». *Carta Tributaria*, número 239 y 240. 1.996. «Actualización de balances», *Revista Estudios Financieros*, número 164, noviembre de 1.996.
 - **ESTEBAN MARINA, A. y VAZQUEZ DE CANALES, C.** «Impuesto sobre Sociedades». *Crónica Tributaria*, número 48. 1.984.
 - **ESTEO SÁNCHEZ, F.** : «Tratamiento contable - fiscal de la moneda extranjera», *Crónica Tributaria*, número 46.
 - **FALCÓN Y TELLA, R.** : «La imposición sobre la renta de las entidades carentes de personalidad jurídica», *Carta Tributaria*, número 46, 1.983. «Análisis de la transparencia tributaria», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.984. «La nueva regulación del

régimen de transparencia fiscal (Ley 48/1.985, de 27 de diciembre)», La Ley, 1.986-2. «Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades», Carta Tributaria, número 58, 1.989. «El arbitraje tributario», Quincena Fiscal, número 2, 1.995.

- **FERNÁNDEZ FARRERES, G. :** «La subvención :Concepto y régimen jurídico», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.983.
- **FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. J.** «Obligaciones formales», Revista Estudios Financieros, número 160, julio de 1.996.
- **FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. :** «El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», en La reforma de las Haciendas Locales, I, Lex Nova, Valladolid, 1.991.
- **FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. y GUTIERREZ VILORIA :** «Aspectos tributarios y contables del Arrendamiento Financiero», Quincena Fiscal, número 3, diciembre de 1.992.
- **FERNÁNDEZ LÓPEZ, J.A.** «Contabilización de los tributos, según el Nuevo Plan General de Contabilidad».
- **FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, E.** «Casos prácticos sobre Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales adaptados al Plan General de Contabilidad». Trivium. Madrid, 1.992.
- **FERNÁNDEZ - ARAMBURU LEÓN, A. :** «El descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos en el Impuesto de Sociedades», Carta Tributaria, número 145, octubre de 1.991.
- **FERREIRO LAPATZA, J.J.** «Curso de Derecho Financiero español». 11ª. Edición. Marcial Pons. Madrid, 1.989.
- **FLORÉN MENDIETA, V.** «El arrendamiento financiero. Aspectos contables y fiscales». Gaceta Fiscal. Número 95. 1.992.

- **GAGO RODRÍGUEZ y ÁLVAREZ VILLAMARÍN.** «La deducción por inversiones en I+D en el Impuesto sobre Sociedades : alternativas de reforma». Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, números 225-226, mayo - agosto de 1.993.
- **GALAPERO FLORES, R.** «La amortización en la nueva Ley 43/1.995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades». Revista Impuestos, número 6, marzo de 1.996.
- **GARBAYO SALAZAR, E.** «La Empresa. Valor contable. Valor fiscal. Sus discrepancias», Editorial Reus, Madrid, 1.994.
- **GARCÉS DE MARCILLA, J.L .:** «Sociedades Agrarias de Transformación», Gaceta Fiscal, número 93, 1.991.
- **GARCÍA-AGÚNDEZ JIMÉNEZ, J.M.:**«El nuevo Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas», Impuestos, número 12, 1.988.
- **GARCÍA AÑOVEROS, J.** «Manual del Sistema Tributario Español». 3.ª Edición, Civitas. Madrid, 1.995.
- **GARCÍA CAIRO,** «La fiscalidad de las Juntas de Compensación», Revista Técnica Tributaria, número 6, 1.989.
- **GARCÍA LUIS, T. :** «Impuesto sobre Sociedades :Desgravaciones por inversión y creación de empleo», Lex Nova, Valladolid, 1.990. «Impuesto sobre Actividades Económicas», en La reforma de las Haciendas Locales, I, Lex Nova, Valladolid, 1.991.
- **GARCÍA NOVOA, C. :**«Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Tratamiento jurídico tributario», Marcial Pons, Madrid, 1.994.

- **GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DIAZ, A.** :«Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local», Diputación de Barcelona - Marcial Pons, Madrid, 1.993.
- **GARCÍA-OLMEDO DOMINGUEZ, R.** «El informe Ruding : una aproximación del resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades». Crónica Tributaria, número 68. 1.993. «El resultado contable y la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades». Ponencia al I Congreso Nacional de Subinspectores de los Tributos. Granada, 1.995.
- **GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.** :«Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades», Lex Nova, Valladolid, 1.992.
- **GARCÍA PADRÓN, M.** «Consideraciones económicas en torno a las cooperativas». Santa Cruz de Tenerife, 1.982.
- **GARCÍA RODRIGUEZ, A. M. y DEL RÍO SÁNCHEZ, R.** :«La valoración contable de las existencias en las empresas inmobiliarias», Revista Estudios Financieros, número 161-162, agosto - septiembre de 1.996.
- **GARCÍA TORRES - FERNÁNDEZ, M.J.** :«La amortización en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Caja Rural de Granada, 1.995.
- **GARRIDO FALLA, F.** :«Tratado de Derecho Administrativo». (9ª Edición),II, Tecnos, Madrid, 1.989.
- **GIMENEZ Y LORENTE, T.** :«Mutuas Cooperativas y Seguros», Centro Permanente de Investigación Cooperativa de la Universidad Politécnica de Madrid, Editorial Mapfre, Madrid, 1994.
- **GÓMEZ-CALCERRADA GAZCÓN, J.L.** . «La Cooperativa de trabajo». Biblioteca CEAC, Barcelona 1.987.

- **GÓMEZ CALERO, J.:** «Sobre la mercantilidad de las Cooperativas», Revista de Derecho Mercantil, número 137, 1.975.
- **GÓMEZ TARRAGONA, F.** «Impuesto sobre Sociedades 1990-1991. Legislación y Jurisprudencia Fiscal Concordada». Trivium. Madrid, 1.991.
- **GONZÁLEZ GARCÍA.** «El Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad». Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1979.
- **GONZÁLEZ GARCÍA y PÉREZ DE AYALA, J. L.** «Curso de Derecho Tributario». Tomo I, 3.ª edición. Edersa, Madrid, 1.983.
- **GONZÁLEZ GONZALEZ, J.M.** «Curso elemental del Impuesto sobre Sociedades». Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1987.
- **GONZÁLEZ GONZALEZ, L.** «Régimen de declaración consolidada en el Impuesto de Sociedades. Metodología para practicar las declaraciones», Impuestos, número 10, 1988.
- **GONZÁLEZ MOZOS, E. y OTROS.** «Manual del Impuesto sobre Sociedades». Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1.993.
- **GONZÁLEZ POVEDA, V.** «Impuesto sobre Sociedades». Pirámide. Madrid, 1.988. «La subcapitalización : un problema nuevo del Impuesto sobre Sociedades». Revista Impuestos, números 14-15, 1.992 (II).
- **GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.** «Problemática contable de los títulos con rendimiento implícito». Revista Estudios Financieros, número 153. 1.996.

- **GONZÁLEZ TORRE, C.** «Impuesto sobre Sociedades», en Curso de Sistema Fiscal Español (4ª edición), Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1.983.
- **GONZALO Y GONZALEZ, L.** «El Impuesto sobre Sociedades en España».
- **GOTA LOSADA, A.** «Tratado del Impuesto sobre Sociedades» (3 tomos). Banco Exterior de España. Madrid, 1.989.
- **GÜELL CANCELA, J.R.** «El ahorro fiscal a través de la utilización de sociedades transparentes». Gaceta Fiscal, número 75, 1.990.
- **HERNÁNDEZ DE LA TORRE, C.** «Impuesto sobre Sociedades». Curso de Sistema Fiscal Español (4ª. Edición). Escuela de la Inspección Financiera y Tributaria. Madrid, 1.983.
- **HERNÁNDEZ LAVADO, :**«El Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», en La reforma de las Haciendas Locales II, Lex Nova, Valladolid, 1.991.
- **HERRERA MOLINA, P. M. :** «La exención tributaria», Colex, Madrid, 1.990.
- **HERRERO DE MADARIAGA J, y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, G.** «Tratamiento tributario de las operaciones de cesión de capitales entre personas físicas y jurídicas (préstamos sin interés)», Tribuna Fiscal, número 49, noviembre de 1.994.
- **HERRERO DE MADARIAGA J, RANCAÑO MARTÍN, A, GONZÁLEZ SÁNCHEZ, G.** «Impuesto sobre Sociedades. Normativa básica y doctrina administrativa concordada», Comares, Granada 1.995.

- **HUERTAS ALBOLAFIA, F. M.** «El régimen fiscal de las Cooperativas. Especial mención a las cooperativas agrícolas con sección de crédito». Revista Impuestos, número 4, 1.988-I.
- **IBARRA J.** «Impuesto sobre Sociedades». Gaceta Fiscal, número 34, 1.986.
- **IBAÑEZ VILLAREJO, J.** «Algunas cuestiones en torno a la tributación de las cooperativas por el Impuesto sobre Sociedades», Quincena Fiscal, número 16, junio de 1.993.
- **INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES** «Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades». Madrid, 1.996.
- **IRANZO, F. L. :** «Adaptación del régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas, aportaciones no dinerarias de ramas de actividad y canje de valores de la Directiva Comunitaria de 23 de julio de 1.990», Carta Tributaria, Monografías, número 155, 1.992.
- **IRANZO PÉREZ-DUQUE, I. :** «La libertad de amortización y otras cuestiones en relación con los activos designados a investigación y desarrollo», Tribuna Fiscal, número 38, diciembre de 1.993.
- **JULIÁ IGUAL, J.F.** «El régimen económico en la legislación cooperativa española. Una referencia previa necesaria al nuevo régimen fiscal de las cooperativas». Carta Tributaria. Monografías número 134, 1.991. «El Cooperativismo agrario ante el reto europeo». Economía y Sociología del trabajo, 1.991.
- **JULIÁ IGUAL, J.F. y SERVER IZQUIERDO, R. J.** «Contabilidad y fiscalidad de las operaciones con terceros no socios ante el nuevo régimen fiscal de las cooperativas», IV Congreso de la AECA, Barcelona, 1.987. «El Impuesto sobre Sociedades y el Fondo de Educación y Obras Sociales. Algunas reflexiones frente al nuevo

Estatuto Fiscal de Cooperativas». IV Congreso Nacional de A.P.A.. Páginas 57 a 76. Palma de Mallorca, 1.987. «Manual de Fiscalidad de cooperativas». Editorial Pirámide, 1.991. «El régimen tributario de las Sociedades Agrarias de Transformación». Carta Tributaria. Monografías, número 169. 1.992.

- **JULIA IGUAL, J. F. y Otros.** «Fiscalidad de cooperativas. Teoría y práctica», Pirámide, 1.992.
- **LACASA SALAS, J. H. y DEL PASO BENGOA, J.** «Procedimiento de la inspección de los tributos», Ciss, Valencia, 1.990.
- **LAMARCA BALLINA, J. L. y URIZARBARRENA BERNARDO, J.** «Apuntes del Impuesto sobre Sociedades», Banco de Vitoria, 1.990.
- **LAMOCA PÉREZ, C.** : «La vinculación socio - sociedad en los impuestos personales - el préstamo sin interés -», Gaceta Fiscal, número 73, enero de 1.990. «Las aportaciones de capital en las cooperativas de viviendas. Incidencia en IVA y en IRPF», Impuestos, número 6, 1.992.
- **LARRAÑAGA ZABALA, J.** : «La fiscalidad de las cooperativas». Mondragón. 1.983. «Análisis de la legislación vasca sobre Cooperativas», Caja Laboral Popular, San Sebastián, 1.985. «Cooperativas, mercado y fiscalidad». CIRIEC, núm. extraordinario, diciembre, 1.987.
- **LEAL LÓPEZ F.J.; MARTÍN LEAL J.A. y MARTÍN ZAMORA P.** «Subvenciones en las cooperativas: aspectos contable y fiscal» Revista: Actualidad Tributaria número 31/1.991.
- **LEBRÓN PÉREZ, J.A.** «Teoría general del derecho de suscripción». Revista Estudios Financieros, número 105. 1.991.

- **LÓPEZ ALDEA, J.** «Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales». Comunicación presentada al XXI Congreso Nacional de la A.E.A.F. Salamanca, 1.995.
- **LÓPEZ COMBARROS J.L.** «Contabilización del Impuesto sobre Sociedades». Carta Tributaria. Monografía, número 176 y 177. 1.993.
- **LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ, P., MARÍN VACAS, V., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., NATERA HIDALGO, R. D.** «Las Juntas de Compensación y su tratamiento fiscal», Instituto de estudios y organización, Ideor, Córdoba, 1.996.
- **LÓPEZ DÍAZ, A.** «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base imponible. Cuota. Recargos. Gestión», en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, Marcial Pons, Madrid, 1.993.
- **LÓPEZ GETA, J. M^a.** «La reforma del Impuesto sobre Sociedades, un debate aparente. (Informe sobre la Reforma del Impuesto sobre Sociedades, mayo 1.994)». Revista Impuestos, 1.994 (II). «Las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (Sentencia del T.S.J. de Madrid, de 19 de enero de 1.994)». Revista Impuestos, 1.994 (II).
- **LÓPEZ MARTÍNEZ, N.** «Análisis de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades». Tribuna fiscal, número 64, 1.996.
- **LÓPEZ NAVARRO, E, y SANCHO, J.** «Cooperativas y entes afines: régimen fiscal». Tribuna fiscal, número 13, 1.991.
- **LÓPEZ RIBAS, S.** «Corrección de la doble imposición interna intersocietaria e incentivos a la internacionalización de las empresas», Revista Estudios Financieros, número 164, noviembre de 1.996.

- **LÓPEZ - SANTACRUZ MONTES, J. A.** «Real Decreto Ley 7/1.994 sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo», Tribuna fiscal, número 48, octubre, 1.994.
- **LOZANO SERRANO, C.** «Impuesto sobre Sociedades». Tecnos. 1.986.
- **LOZANO SERRANO, C. y MARTÍN QUERALT, J.** «Curso de Derecho Financiero y Tributario». 2.^a edición. TECNOS. Madrid, 1.991.
- **MAGRANER MORENO, F. J.** «La contabilidad como medio de prueba en Derecho Tributario». Tribuna Fiscal, números 10 y 11. 1.991. «La justificación del gasto en el Impuesto sobre Sociedades :la factura completa como medio de prueba», Civitas, Revista de Derecho Financiero, número 74, abril - junio de 1.992. «Una reflexión en torno al estado actual del concepto de gasto necesario (a propósito de la Resolución del TEAC de 28 de abril de 1.993)», J.T. , número 22, octubre 1.993.
- **MAGRIÑA, J.** «La sociedad anónima laboral», Biblioteca Ceac, Madrid, 1.986.
- **MALVÁREZ PASCUAL, L. A.** «La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades». Dos tomos. Estudios Financieros. Madrid, 1.996.
- **MANTERO SÁENZ, A.** «Impuesto sobre Sociedades : Comentarios al Reglamento». Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1.984. «Procedimiento en la inspección tributaria», (3.^a Edición), Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1.987.
- **MARÍN HERNÁNDEZ, S.** «Análisis de la gestión contable de las provisiones para riesgos y gastos». Revista Estudios Financieros, número 158. 1.996.

- **MARÍN VACAS, V. y ROMERO MATA, P.** «Tratamiento fiscal de los intereses satisfechos por las Cooperativas a las aportaciones hechas al Capital Social». Impuestos, 1.985-I.
- **MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.** :«Contratación laboral y deducción en cuota por creación de empleo», Revista Estudios Financieros, número 164, noviembre de 1.996.
- **MARTÍN DÉGANO, I.** «Regímenes especiales en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (I)». Quincena Fiscal, nº. 21. 1.995.
- **MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.** «La tributación de las Sociedades Agrarias de Transformación», Revista Impuestos, número 23, 1.990. «La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional en el derecho español: IVA e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 213, 1.991. «Incentivos fiscales al mecenazgo cultural e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en Estudios Jurídicos en conmemoración dl X Aniversario de la Facultad de Derecho, II, Universidad de Córdoba, 1.991. «Las entidades benéficas o de utilidad pública y el Impuesto sobre Sociedades», Impuestos, números 15-16, 1.991. «En torno a la Ley 20/1.990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las Cooperativas», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 217, 1.992. «El Patrimonio Histórico Español y los nuevos Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 220, 1.992. «La valoración de las operaciones de las Cooperativas con sus socios en el Impuesto sobre Sociedades». Derecho de los negocios. 1.993. «Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido», Noticias CEE, número 107, 1.993. «Las cooperativas y su régimen tributario». La Ley. 1.994.

- **MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J., GALÁN SÁNCHEZ, R. M., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.** «Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria», Revista Estudios Financieros, número 161-162, agosto - septiembre de 1.996.
- **MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J. ; MONTES GUERRERO, M. ; NATERA HIDALGO, R. y SILES CANTERO, A.** «El agricultor y los impuestos». Novena edición. Estudios y desarrollos fiscales C.B.. Córdoba, 1.996.
- **MARTÍN OVIEDO, J. M.** «Fiscalidad de las cooperativas». Civitas. Madrid, 1.988.
- **MARTÍN QUERALT, J. :** «Las exenciones de tributos locales y los fines de política económica», Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, número 6, 1.975. «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», Curso de Derecho Tributario, Marcial Pons, Madrid, 1.994.
- **MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F.:** «Derecho tributario», Aranzadi, Pamplona, 1.996.
- **MARTÍN URIZ, J. :** «Algunos problemas en torno a las cooperativas de explotación y trabajo comunitario de la tierra», Revista de Extensión Agraria, volumen I, número 10, julio de 1962. «Agrupaciones agrarias de explotación comunitaria y trabajo agrícola», El campo, 97, 1985.
- **MARTINEZ GARCÍA-MONCÓ, A. :**«El nuevo Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles», en La reforma de las Haciendas Locales, I, Lex Nova, Valladolid, 1.991.
- **MARTINEZ GIMENEZ, C. :** «La imposición sobre la renta de los grupos de sociedades», La Ley, Madrid, 1.991.

- **MARTINEZ HORNERO, F. J.** : «Las sociedades civiles, su tributación por los impuestos directos», Gaceta Fiscal, número 53, 1.988.
- **MARTINEZ LAFUENTE, A.** : «Fundaciones y mecenazgo», Aranzadi, Pamplona, 1.995.
- **MARZOA, A.** :«El movimiento cooperativo pesquero», Infer. Revista de Economía Social, número 2, 1993.
- **MATEO BLANCO, J.** :«Cuarto Principio :Destino de los Excedentes». Sextas Jornadas de Derecho Cooperativo, 1989, Lérica.
- **MENENDEZ GARCÍA, G.** : «Regímenes especiales en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (II)», Quincena Fiscal, número 22, 1.995.
- **MENENDEZ HERNÁNDEZ, J.** «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», Centro de Estudios Hipotecarios, Madrid, 1.985.
- **MILLÁN GARRIDO, A. y PENDÓN MELÉNDEZ, M. A.** «Régimen jurídico de las Cooperativas en Andalucía», Algaida Derecho, Madrid, 1.995.
- **MIRACLE GÓMEZ, J.** «Los ajustes por operaciones vinculadas», Gaceta Fiscal, número 42, 1.987.
- **MONTOLIO HERNÁNDEZ, J. M.** «Sociedades Anónimas Laborales. Análisis Jurídico - Económico de la Ley», (3ª. Edición), Fundación Española de Cooperativas, Madrid, 1.987.
- **MONTOYA MELGAR, A.** «Sobre el socio trabajador de la cooperativa de trabajo asociado», en Estudios de Derecho del Trabajo en memoria del profesor Bayón, Madrid, 1.980.

- **MONZÓN CAMPOS, J. L.** «Las Cooperativas de Trabajo Asociado en la literatura económica y en los hechos», Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1.989.
- **MORELL OCAÑA, L.** «Curso de Derecho Administrativo», Aranzadi, Pamplona, 1.996.
- **MORENO CEREZO, F.** «Impuesto sobre Sociedades», 2.^a edición, Pirámide, Madrid, 1.981.
- **MORENO SÁNCHEZ,** «La tributación de las Juntas de Compensación», Impuestos, número 24, 1.991.
- **MORIES JIMÉNEZ, M. T.** «Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades», Derecho de los Negocios, número 3, 1.990.
- **MUÑOZ BAÑOS, C.** «Las disposiciones transitorias de la Ley 43/1.995», Impuestos, número 17, septiembre de 1.996.
- **NAVARRO FERNÁNDEZ, G.** «Régimen fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación», Carta Tributaria, número 52, 1.985. «Sociedades Agrarias de Transformación», Revista de la Inspección de los Tributos (Estudios Sectoriales), número 1, Madrid, 1.988.
- **NAVAS VAZQUEZ, R.** «Impuesto sobre Sociedades». 2.^a edición. Universidad de Sevilla. 1.982. «La valoración de operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades», Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, número 55, 1.987. «Más de lo mismo (Apostilla sobre el régimen de las operaciones vinculadas)», Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, número 65, 1.990.
- **NOEZ PÉREZ G.** «Los beneficios fiscales reconocidos a las sociedades cooperativas y su adaptación a la Ley de Modificación del Régimen Económico-Fiscal Canario. Revista: Noticias/C.E.E. n. 94 Noviembre 1.992.

- **NÚÑEZ PÉREZ, G.** «El nuevo régimen fiscal de la empresa cooperativa». Santa Cruz de Tenerife, 1.991. «Los beneficios fiscales reconocidos a las sociedades cooperativas y su adaptación a la Ley de Modificación del Régimen Económico-Fiscal Canario», Noticias CEE, número 94, 1.992.
- **ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. :** «Régimen fiscal de las fusiones de empresas. Una nota técnica», Actualidad Financiera, 1.988.
- **ORTEGA, A.** «Reglamento del Impuesto sobre Sociedades : ingresos y gastos». 2.^a edición. Asociación para el Progreso de la Dirección. Madrid, 1.983.
- **ORTIZ CALZADILLA, R.** «La imposición sobre los beneficios societarios», Hacienda Pública Española, 115-2, 1.990.
- **PAGES I GALTES, J. :** «El Impuesto sobre Actividades Económicas», en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, Marcial Pons, Madrid, 1.993. «El Impuesto sobre Actividades Económicas», Marcial Pons, Madrid, 1.995.
- **PALAO TABOADA, C.** «La subcapitalización y los Convenios de doble imposición». Revista Estudios Financieros, números 137 y 138. 1.994.
- **PALLARÉS RODRÍGUEZ R.** «Las primas de asistencia a juntas». Revista Tribuna Fiscal. Número 13, 1.991. «Fiscalidad de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades». Revista Técnica Tributaria A.E.A.F. n. 16 de Enero-Marzo de 1.992. «La determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para una Cooperativa. Comentario a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de septiembre de 1.991». «Las exenciones Tributarias en el Impuesto sobre Sociedades». Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons. Madrid, 1.995.

- **PALLARÉS RODRIGUEZ, R. y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, G.** «Las amortizaciones en el inmovilizado material. Nuevas consideraciones a raíz del Real Decreto Ley 3/1.993, de la Orden Ministerial de 12 de mayo de 1.993 y del Real Decreto Ley 2/1.995». Revista Estudios Financieros, número 147. Junio de 1.995.
- **PARADA VAZQUEZ, R.** «Derecho Administrativo». Novena edición. Dos tomos. Marcial Pons. Madrid, 1.995.
- **PARRA DE MAS, S.** «La integración de la empresa cooperativa», Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1.974.
- **PAZ CANALEJO, N.** «La Constitución y las Cooperativas», Documentación Administrativa, número 186, 1.980. «Las Cooperativas de Seguros». Revista Española de Seguros, número 29, 1.982. «Capacidad y tipología de la figura del socio en las Cajas Rurales Andaluzas según la Ley Autonómica 2/1.985», Crédito Cooperativo, número 8, 1.985. «Artículo 1», en Comentarios al Código de Comercio y Legislación mercantil especial. Ley General de Cooperativas, XX-1.º, Edersa, Madrid, 1.989. «El cambio de la Legislación mercantil y las empresas de la economía social». Revista de Estudios Financieros, 1991/ I. «Concepto y evolución del cooperativismo de segundo y ulterior grado en la Cooperación sanitaria», Fundación Espriu, Barcelona, 1992.
- **PENDAS DÍAZ-ALONSO SOTO.** «Manual de derecho cooperativo». Madrid, 1.987. «Clases de Cooperativas», Manual de Derecho Cooperativo, E.P., Barcelona, 1987.
- **PEÑA ALVAREZ, F.** «El Impuesto sobre Sociedades». Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, números 27/28. Madrid, 1.980. «Aspectos contables y registrales del Impuesto sobre Sociedades». Gaceta Fiscal, número 1, 1.984. «La utilización del NIF». Gaceta Fiscal, número 87, 1.991.

- **PEÑA GARBÍN, J. M.** «Gravamen de los elementos ocultos en contabilidad», Revista Estudios Financieros, número 160, julio de 1.996.
- **PÉREZ DE AYALA, C.** «Temas de Derecho Financiero». UCM. Madrid, 1.990.
- **PÉREZ CRISTOBAL, J.** «Los principios contables : el Impuesto sobre Sociedades y la legislación mercantil». Actualidad Fiscal, 1.990.
- **PÉREZ GONZÁLEZ, L. A. y SANCHIZ GARROTE, L. J. :** «Los intereses de los pagarés y los depósitos de las secciones de crédito de las Cooperativas ante la obligación de retener», Gaceta Fiscal, número 71, 1.989.
- **PÉREZ HERRERO, L.** «Impuesto sobre Sociedades y Territorios Forales», Revista de la Hacienda Autonómica y Foral, número 59, mayo - agosto de 1.990.
- **PÉREZ ROYO, F.** «Sobre los ajustes fiscales por operaciones vinculadas», Crónica Tributaria, número 56, 1.986. «Propuestas en relación al futuro régimen fiscal de las cooperativas», Ciriec-España, número extraordinario, Fiscalidad, Valencia 1.987. «Derecho financiero y tributario. Parte general». Civitas, 2.^a edición. 1.992.
- **PÉREZ ROYO, I.** «La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», Marcial Pons, Madrid, 1.991.
- **PÉREZ SÁNCHEZ, V.** «El régimen tributario de los grupos de sociedades en la Ley 43/ 1.995, de 27 de diciembre». Revista Estudios Financieros, número 157. Abril de 1.996.
- **PITA ANDREU, J.** «Las cooperativas ante el Impuesto sobre Sociedades.», Gaceta Fiscal número 86. Marzo de 1.991.

- **POMARES MARTÍNEZ.** «El cooperativismo ante el nuevo Estatuto Fiscal». Caja Rural Nacional. Madrid, 1.981. «El Crédito Agrícola y las Cajas Rurales», Congreso IFAJ, Zaragoza, 1982.
- **PONS ALBENTOSA, L . y MONZÓN CAMPOS, J. L. :**«Las cooperativas de trabajo asociado y el futuro Estatuto Fiscal de las cooperativas», Ciriéc- España, 1.987.
- **PONT MESTRES, M. :**«Análisis y aplicación del nuevo IRPF», Civitas, Madrid, 1.992.
- **POVEDA BLANCO, F.** «Régimen Tributario de las Cooperativas». Crónica Tributaria, número 44, 1.983. «Cooperativas : pérdida de los beneficios fiscales por incumplimiento de los requisitos para su disfrute». Crónica Tributaria, número 45, 1.983. «Cooperativas : inoperatividad del régimen de transparencia fiscal y ajustes bilaterales en operaciones vinculadas», Ciriéc-España, número extraordinario sobre Fiscalidad de Cooperativas, 1.987. «Sistema fiscal español : Esquemas y Supuestos prácticos». Editorial Deusto. 1.992. «Los esquemas del nuevo Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1.995). Revista Impuestos, números 4 y 5 de 1.996.
- **PRICE- WATERHOUSE.** «Comentarios de urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades». Lex Nova. 1.996.
- **PUERTA, M. DE LA** «El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Comentarios al articulado de la Ley». 1.995.
- **QUINTAS BERMÚDEZ, J.** «Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades», Civitas, Madrid, 1.984.
- **RAMIREZ GÓMEZ, S. :**«El Impuesto sobre el Valor Añadido», Civitas, Madrid, 1.994.
- **REY ARNAIZ, A. :**«La subcapitalización», Gaceta Fiscal, número 112, julio - agosto de 1.993.

- **REY COLLADO.** :«Aspectos fiscales de la subcapitalización de sociedades :derecho comparado (análisis y crítica de su regulación en España», Impuestos, número 2, enero de 1.993.
- **RODRIGO URÍA.** «Derecho Mercantil». Decimoséptima edición, Marcial Pons, Madrid 1.990.
- **RODRIGEZ MORENO, R.** : «La fiscalidad agraria en los países de la CEE. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación». Lecturas de Fiscalidad Agraria, 1.985.
- **RODRIGUEZ-PONGA SALAMANCA, E.** «Transparencia fiscal internacional». Revista Impuestos, números 15 y 16. 1.995.
- **ROJO TORRECILLA, E. y VIDAL MARTÍNEZ, E.** «Medidas de apoyo a las cooperativas de trabajo asociado», Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1.988.
- **ROMÁN GARCÍA, M.** «Régimen fiscal de la empresa», 1.994.
- **ROSEMBUJ, T.** «Ley de Cooperativas. Catalunya - Euskadi». Biblioteca Ceac, Barcelona, 1.983. «El estado de las Sociedades Agrarias de Transformación», Caixa de Pensiones, Barcelona, 1.982. «Régimen Fiscal de las Cooperativas. Ley 20/1.990» Institut per a la Promocio i la Formacio Cooperatives», P.P.U. (Promociones y Publicaciones Universitarias) Barcelona 1.991.
- **ROZAS VALDÉS, J.A.** «La disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos. Análisis crítico y propuesta alternativa». Revista Impuestos (I) 1.991.
- **RUBIO DE URQUÍA, J.I.** :«El Impuesto sobre Actividades Económicas», Abella, Madrid, 1.990.

- **RUÍZ BARBADILLO, E.** «El Fondo de comercio en la normativa contable española». Revista Estudios Financieros, número 127. 1.993.
- **RUÍZ DE PALACIOS VILLAVERDE, M. y YUBERO HERMOSA, P.** «Las subvenciones :Normativa Contable». Revista Estudios Financieros, número 139. 1.994.
- **RUÍZ GARCÍA, J. R.** «La deducción por dividendos en el Sistema Tributario Español», Civitas, Madrid, 1.991.
- **SAINZ DE BUJANDA, F.** «Lecciones de Derecho Financiero». Universidad Complutense. Madrid, 1.982.
- **SALINAS RAMOS, F.** «La Cooperativa agraria». Biblioteca Ceac. Barcelona 1.984.
- **SALVADOR CIFRÉ, C.** «Relación contabilidad - fiscalidad :criterios de imputación temporal», Impuestos, número 4, 1.994.
- **SÁNCHEZ GALIANA, J.A.** «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios». Revista Impuestos, número 12. 1.985. «Comentarios a los artículos 77, 78 (1, 2, 3 y 4), 79, 80 y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto del Patrimonio. Aranzadi, 1.995. «Comentarios a los artículos 101, 103, 107, 121, y 123 de la Ley General Tributaria» en la Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1.995, de 20 de julio. Cedesc, Derecho Tributario. Barcelona, 1.995. «Prólogo a la monografía de Rosario Pallarés Rodríguez sobre las exenciones Tributarias en el Impuesto sobre Sociedades». Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons. Madrid, 1.995.

- **SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y CALATRAVA ESCOBAR, M. J.** : «El Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, Marcial Pons, Madrid, 1.993.
- **SÁNCHEZ GALIANA, J.A., PALLARÉS RODRÍGUEZ, R. y CRESPO MIEGIMOLLE, M.** «Impuesto sobre Sociedades. Supuestos prácticos comentados. Consultas. Jurisprudencia». Editorial Comares. Granada 1.993. «El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones prácticas». Aranzadi, 1996.
- **SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A.** «La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del Impuesto sobre Sociedades», La Ley, Madrid, 1.995.
- **SÁNCHEZ PINO, A.J. y MARTÍNEZ GÁLVEZ, J.P.** «El régimen de transparencia fiscal tras la Ley 43/1.995 del Impuesto sobre Sociedades». Revista Impuestos, número 6, marzo de 1.996.
- **SANMARTÍN FERNÁNDEZ, J.** «Agrupaciones de interés económico», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, números 225-226, mayo - agosto de 1.993.
- **SANTIDRIÁN, J. y MORENO, F.** «Los nuevos impuestos sobre la Renta y el Patrimonio», Tirant lo Blanch, Valencia, 1.991.
- **SANZ ESCORIHUELA, M. C.** «Las definiciones legales de las cooperativas en la legislación española vigente». Universidad de Oviedo. Derecho agrario autonómico. Oviedo 1.991.
- **SANZ GADEA, E.** «Incidencia de la reforma mercantil en el régimen fiscal de la fusión», Tribuna Fiscal, número 1, 1.990. «Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos». 3 tomos. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 1.991. «Impuesto sobre Sociedades : Recomendaciones del comité Ruding».

Cuadernos de formación de la Inspección de los Tributos, número 18. 1.992. «La transparencia fiscal internacional (I)». Revista Estudios Financieros, número 145. Abril de 1.995, «La transparencia fiscal internacional (II)». Revista Estudios Financieros, número 147. Junio de 1.995, «La transparencia fiscal internacional (III)». Revista Estudios Financieros, número 149-150. Agosto - septiembre de 1.995. «La transparencia fiscal internacional (IV)». Revista Estudios Financieros, número 152. Noviembre de 1.995. «La transparencia fiscal internacional (V)». Revista Estudios Financieros, número 154. Enero de 1.996. «La reforma del Impuesto sobre Sociedades». Cuadernos de formación de la Inspección de los tributos, número 30. 1.995.

- **SANZ JARQUE, J.J.** «Derecho agrario», Fundación March, Madrid, 1975. «Derechos y Obligaciones de los socios de las Cooperativas», Revesco, números 54 y 55. Madrid, 1986-87. «Las Cajas Rurales origen, funciones y situación actual en la legislación vigente», El Crédito, VIIIª jornadas cooperativas, Asociación de Expertos Cooperativos, Lérida, 1990. «Estudio de la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas» Revesco. Madrid 1.991. «Sociedades Cooperativas. Teoría General y Régimen. El nuevo Derecho Cooperativo». Comares. Granada 1.994.
- **SEGARRA, A.** «El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Análisis y comentarios». Deusto, 1.996.
- **SERRA MALLOL, A. J.** «Las Sociedades Anónimas Laborales : Examen práctico de su regulación», Tecnos, Madrid, 1.987. «La escisión una nueva operación societaria». Tribuna Fiscal, número 39. 1.994. «El "lease-back" como opción para obtención de liquidez». Tribuna Fiscal, número 40. 1.994. «La libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo. Examen crítico». Tribuna Fiscal, número 48, octubre de 1.994.

- **SERRANO SOLDEVILLA, A.D.** «Breve acercamiento a la Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas». Revista Andaluza de Trabajo y Bienestar Social, número 3. 1.985.
- **SERVER IZQUIERDO, R.** «Marco fiscal actual y orientaciones sobre la nueva fiscalidad de las cooperativas», Agricultura y Cooperación, número 49, 1.987. «Las cooperativas como base empresarial de las organizaciones y agrupaciones de productores agrarios. Análisis contable, financiero y fiscal», Tesis doctoral, 1.989. «Fiscalidad de Cooperativas». Pirámide. Madrid 1.992.
- **SIMÓN ACOSTA, E. :** «El Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles», Revista de la Hacienda Autonómica y Local, números 55 y 56, 1.989.
- **SIMÓN MATAIX, M. :** «El arbitraje como técnica de resolución de conflictos de doble imposición de precios de transferencia», Impuestos, número 17, septiembre de 1.996.
- **TEJERIZO LÓPEZ, J.M.** «Código de Derecho Financiero y Tributario». (2 tomos). Madrid, 1.995. «Impuesto sobre el Valor Añadido», Curso de Derecho tributario (10ª. Edición), Marcial Pons, Madrid, 1.994.
- **TOMÉ MUGURUZA, B.** «Integración del Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Crónica Tributaria, número 69. 1.994. «Transparencia fiscal internacional». Cuadernos de formación de la Inspección de los tributos, número 30. 1.995.
- **TREBOLLE FERNÁNDEZ, J.** «Incentivos fiscales a la inversión en Canarias». Carta Tributaria. Monografías, número 215. 1.994.

- **TRUJILLANO OLAZARRI, J.** «Problemática contable del nuevo Impuesto sobre Sociedades». Revista Estudios Financieros, números 157, 159 y 161-162. 1.996.
- **USANDIZAGA USANDIZAGA, P.** «Limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas anteriores correspondientes a la sociedad transmitente, en las operaciones acogidas al régimen fiscal especial de fusiones a partir de la Ley 43/1.995, de 27 de diciembre», Impuestos, número 17, septiembre de 1.996.
- **VARIOS AUTORES.** «Las sociedades Cooperativas en la nueva legislación española», Ciencias de la Dirección, Madrid, 1.988. «Formularios de cooperativas». Comares, Granada 1990. «El seguro», Novenas Jornadas de Cooperativas 1991, serie monográfica nº.10, Servicio de Publicaciones de la Asociación de Expertos Cooperativos, Lérida.
- **VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA y ARBONIES CORERA:** «El Régimen de las cadenas de Sociedades transparentes :una opción de Economía fiscal», JT, número 6, enero de 1.993.
- **VEGA VEGA, J. A. :** «Sociedades Anónimas Laborales. Régimen Jurídico», (2ª. Edición), Gradex, Cáceres, 1.987.
- **VERGEZ, M.;** «El Derecho de las Cooperativas y su reforma», Civitas, Madrid, 1.973.
- **VICENT CHULIÁ, F.** «El accidentado desarrollo de nuestra legislación Cooperativa», Revista Jurídica de Cataluña, número 4, 1.979. «La legislación cooperativa autonómica : perspectivas valencianas», Revista Española de Cooperativas, número 52, 1.984. «Notas en torno a la Ley General de Cooperativas». Ciriec, número 1. 1.987.

- **ZANÓN SANMARTÍN, M.J.** :«Fiscalidad de las SAT», Economía Social, El Cooperativismo en el II Congreso mundial vasco, Barcelona, 1.987.