

LAS COOPERATIVAS ANTE EL IMPUESTO

El «Boletín Oficial del Estado» de 1.º de junio del corriente, inserta el Decreto de 29 de abril de 1954, por el que se reglamentan las exenciones fiscales de las cooperativas y que viene a constituir en verdad el primer estatuto fiscal de las cooperativas en España. Hasta ahora, las disposiciones sobre tributación o exención de las cooperativas aparecían dispersas, bien en leyes especiales de cooperación o como preceptos particulares de las diversas normativas de los distintos impuestos de nuestro complejo sistema tributario.

Ocurría muchas veces existir contradicción entre los preceptos de regulaciones de la cooperación emanadas del Ministerio de Trabajo y los preceptos fiscales. Esta disparidad es perfectamente concebible si se piensa en la muy diversa motivación y perspectiva que animaba al legislador en uno y otro caso.

Un estudio acerca de la evolución del régimen tributario de las cooperativas queda fuera del propósito de esta crónica, que no es otro sino llamar la atención sobre la importancia del Decreto de 29 de abril de 1954 y deducir los principios generales que de él puedan inferirse (1).

Sin embargo, como ligera alusión y, de pasada, recordaremos que la Ley GASSET, de Sindicatos Agrícolas de 1906, fué sin duda el punto de punto de arranque de esta legislación fiscal protectora de las cooperativas que con tanta fuerza aparece en el Decreto que comentamos. La Ley de 1931, que venía a plasmar en texto vigente los anteproyectos de 1923 y 1927 (que concretaron las conclusiones de los estudios que sobre cooperativas hiciera el Instituto de Reformas Sociales), contiene seguramente la regulación más técnica y detallada, aunque cabría poner el reparo de un punto de vista más social que fiscal. La Ley de 1942 implicaba en alguna medida una vuelta a las normas eximitorias de carácter amplísimo contenidas en la Ley de 1906, y se dictó sin tener en cuenta la numerosa legislación fiscal, con lo que vino a producirse un estado de tensión que remitió al constituir-

(1) Un esbozo de este estudio histórico puede verse en dos trabajos que hemos publicado recientemente, uno de ellos titulado *La evolución legislativa de la cooperación en España*, y aparecido en el núm. de mayo-junio de 1953 del Boletín de divulgación social de la Delegación Nacional de Sindicatos. Otro, *La tributación de las cooperativas. Antecedentes próximos*, apareció en el núm. de diciembre de 1953 de la «Revista de Derecho Privado». Para una visión de conjunto, véase el libro de Antonio GASCÓN: *La cooperación y las cooperativas. Iniciación a su estudio*. Madrid, 1954.

se en 1948 la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de cooperativas, con representación mixta del Ministerio de Hacienda y de las entidades cooperativas.

El Decreto que comentamos abre una nueva etapa en la legislación fiscal de las cooperativas, y lo primero que destaca en su lectura es su carácter ampliamente protector. Piénsese que ya en la misma rúbrica del Decreto se define como regulador de la exención fiscal de las cooperativas, abandonando expresiones menos significativas y más usuales, como las de tributación de las cooperativas o simplemente régimen fiscal.

El primer principio que se deduce del Decreto, sin embargo, es el de la competencia del Ministerio de Hacienda, sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Este principio no es tan obvio como pudiera pensarse a primera vista, pues debe tenerse presente que no sólo en el periodo comprendido entre 1942 y 1948, sino también durante la vigencia de la Ley de 1931 y concretamente en las Cortes republicanas de 1932 aparecieron manifestaciones que parecían contradecir este principio. En efecto, durante la vigencia de la Ley de 1942 fueron constantes las colisiones entre los órganos del Ministerio de Hacienda y las cooperativas. Frente a esta legislación minuciosa y técnica, la Ley de 1942 y reglamento de 1943 alzaron una cláusula de exención de una amplitud desmesurada claramente en pugna, no ya con toda la legislación fiscal, sino con el espíritu y las bases mismas de nuestro ordenamiento financiero. Se había partido de que por ser las cooperativas instituciones sociales encuadradas en el marco de nuestra organización sindical y del Ministerio de Trabajo, todo lo referente a las mismas e incluso su régimen fiscal, era competencia de los órganos laborales o sindicales. Ello suponía un grave atentado a la unidad tributaria y al principio de que toda disposición sobre exacción o exención de impuesto debe emanar del Ministerio de Hacienda. Una preocupación excesivamente social fué también la que motivó que en 1932, al presentarse un proyecto de ley sobre exenciones fiscales y protección a las cooperativas, éste fuera informado por la Comisión de Trabajo y no por la Comisión de Hacienda de las Cortes a la que correspondería, de seguirse los principios lógicos y tradicionales. El Decreto de 1954, como veremos más adelante, acepta en el fondo y en casi todo el punto de vista de la legislación cooperativa y de los órganos laborales, pero consagra el principio, que nos parece acertado e indiscutible (pese a los precedentes que hemos aducido en contra), de que todo lo relativo a legislación tributaria de las cooperativas debe ser competencia del Ministerio de Hacienda.

Partiendo de la competencia de Hacienda para decidir la situación fiscal de las cooperativas, cabe adoptar dos posiciones: una de ellas es la de seguir la pauta de la legislación especial sobre cooperativas, y otra la de dictar normas especiales respecto de las mismas.

En nuestra legislación de todas las épocas, ha predominado el sistema de establecer en cada ley fiscal normas diversas para la concepción de

las cooperativas. Así, para obtener la exención del impuesto de utilidades, la legislación daba un concepto de cooperativa, fijándose fundamentalmente en el hecho de que se repartieran o no dividendos. Desde el punto de vista de la legislación del timbre, no se definían las cooperativas, pero la exención que en la misma se concedía, referíase a las cooperativas obreras y formadas exclusivamente por obreros.

En punto al régimen fiscal de las cooperativas, debe ponerse de relieve la extraordinaria amplitud de esta forma jurídica y la posibilidad de que con arreglo a la legislación vigente, muchísimas, por no decir todas las asociaciones y sociedades de tipo privado, pudieran llegar a quedar convertidas en cooperativas sin más requisito que el cumplimiento de las formalidades, casi todas de forma (valga la redundancia) que exige nuestra legislación.

El problema básico es que no merecen protección fiscal, sino determinadas cooperativas que cumplen una finalidad social, y por ello, en el artículo 1.º del Decreto, advertidos de este hecho, se clasifican las cooperativas en dos clases: las especialmente protegidas y las no protegidas.

Con ello, el Decreto viene a arrojar en el sistema tradicional de nuestra legislación, de dejar la determinación de lo que sea cooperativa o cooperativas protegidas en manos de órganos fiscales. Este sistema se ha criticado reiteradamente; pero, sin embargo, no puede menos de justificarse su existencia, cuando, como ocurre actualmente en España, la legislación relativa a las cooperativas está más preocupada por la extensión y crecimiento de las cooperativas, por el aumento de su número, que no por la propagación de las tendencias cooperativas o el espíritu de cooperación. Se ha dicho mil veces, y por muchas más que se diga será siempre exacto, que, desde el punto de vista de la cooperación, de nada vale formar cientos y miles de cooperativas, si se crean con un espíritu de asociación privada y si los que a ellas pertenecen, e incluso los mismos que las dirigen, participan en ellas como si se tratara de una asociación lucrativa, que es lo que ocurre en España en la mayor parte de los casos. Sin embargo, sólo de una manera relativa puede afirmarse que sean órganos fiscales quienes deben decidir si una cooperativa debe considerarse o no como protegida. Conforme al Decreto, seguirá funcionando la Junta consultiva del régimen fiscal de las cooperativas, y este organismo, aunque encuadrado en el Ministerio de Hacienda, no puede considerarse como simple organismo fiscal, dadas las amplias representaciones laborales y sindicales que se incluyen en él.

La distinción clave que se establece en el Decreto, en su artículo 1.º, es la de cooperativas protegidas y cooperativas excluidas de protección.

El concepto de cooperativas protegidas no está definido de una manera precisa y no coincide, como acaso alguien pensara, con el de cooperativas autorizadas o cooperativas oficiales, es decir, de aquellas instituciones que la doctrina francesa designa con la expresión de «régies coopératives».

En la realidad española se está extendiendo cada vez más la existencia de lo que podríamos llamar cooperativas públicas u oficiales, es decir, cooperativas que han surgido a la vida no de una forma espontánea, sino al amparo de la protección oficial o por disposiciones ministeriales. Muchos de los cooperatistas tradicionales se rasgarían las vestiduras ante esta forma cooperativa carente de espontaneidad en su nacimiento y en casi todos los momentos de su vida. Para ellos la cooperación es, sobre todo y ante todo, una forma de autoayuda, una manifestación del espíritu de responsabilidad y de solidaridad, y por ello llegan a afirmar que son casi expresiones autinómicas las de cooperación y protección. Sin embargo, hay que convenir en que la cooperación pública u oficial es casi tan antigua como la cooperación libre y espontánea.

Dejando a un lado problemas históricos, la doctrina parece unánime en afirmar que fué en Rochdale en 1844 cuando surgió la primera cooperativa, es decir, la primera cooperativa libre o espontánea. Y no decimos cooperativa privada, pues las cooperativas no son nunca entidades privadas, sino instituciones u organismos sociales, y por ello, de carácter económico-social, mejor que de carácter público. No habían transcurrido veinte años del nacimiento de la Equitable Society of Rochdale Pioneers, cuando en 1860 se fundó en Bélgica el «Crédit Communal», sin duda la primera muestra de cooperativa pública en la que los socios beneficiarios eran todas las entidades locales de Bélgica. En todos los países ha habido un desarrollo paralelo de las cooperativas libres y de estas cooperativas públicas u oficiales que la doctrina francesa ha estudiado preferentemente, sobre toda Lavergne y Fauquet.

No cabe duda, pues, de que la cooperación oficial o pública no debe ser rechazada como fórmula atentatoria a las bases mismas del concepto cooperativo, pues ello equivaldría a una regresión a las manifestaciones de la primera mitad del siglo XIX y desconocer toda la floración cooperativa de los cien últimos años.

Lo que aquí nos interesa es poner de relieve la enorme variedad de formas cooperativas y los muy diversos criterios de clasificación. Ante todo, hay que poner de relieve que el criterio de protección o no protección no coincide exactamente con el de carácter oficial o no oficial de las cooperativas. Es más, cabría defender que son precisamente las cooperativas no oficiales las que han surgido libre y espontáneamente, las que más necesitan de protección. Las cooperativas que en mayor o menor grado han sido creadas por el Poder público, tienen ya desde sus comienzos esta protección de su carácter oficial o administrativo, que a veces llega en España a extremos tan fuertes que determinan que en rigor pierdan el genuino carácter cooperativo. Una cooperativa ha de ser siempre una entidad con vida propia y con autonomía económica y financiera. Si el déficit de la misma no lo soporta ella, sino que refluye en el Estado o cualquier otro organismo público, se estará en el caso de pensar si no nos encontramos en pre-

sencia de una corporación o una entidad oficial, e incluso un órgano de un departamento ministerial, que se titula cooperativa, pero de cuya realidad podemos hacernos cuestión al comprobar que no tiene propiamente responsabilidad, dado que sus pérdidas no son suyas, sino del ente público que la creó.

Lo interesante es poner de relieve que el concepto de protección o no protección que se contiene en el Decreto, se refiere única y exclusivamente al aspecto fiscal, vale decir a la exención de impuestos.

Durante mucho tiempo la doctrina ha mantenido de manera casi unánime que las cooperativas debían quedar exentas de los impuestos directos, pero no de los impuestos indirectos. Y esta tesis no es sólo propia de los autores españoles y europeos, sino que también la encontramos expuesta en América (2). Así, CASSELMAN afirma que sobre las cooperativas no debe incidir el impuesto sobre beneficios, dado que no los tiene, pero sí los demás impuestos, concretamente sobre las ventas, el consumo, etcétera, etcétera. Tesis parecida sostiene TRACEY (3). Realmente, la exención fiscal de las cooperativas tiene un fundamento objetivo. Se estima que la cooperativa es una organización o institución que merece la protección del Estado, que debe ser fomentada, y como uno de los medios más eficaces de fomento, y casi diríamos como una forma de subvención al revés, el Estado establece la exención. En los impuestos directos no se plantea ningún problema, pero, sin embargo, son multitud los que surgen en los impuestos indirectos o sobre el tráfico. Acaso el punto límite y más claro de esta dificultad de exención de los impuestos indirectos, se vea en algunas manifestaciones del impuesto de timbre. Si las cooperativas están exentas, como dice el art. 4.º, apartado c) del Decreto que comentamos, en toda documentación que exprese actos o contratos con terceras personas, y en que la obligación de reintegro recaiga por precepto legal sobre dicha entidad, habrá de llegarse a la conclusión de que las letras de cambio libradas por las cooperativas quedan exentas del impuesto de timbre. De la gravedad de esta medida nos da idea no sólo el hecho de que por ser la letra un documento de crédito esencialmente endosable y que tiene vida propia tan pronto como ha entrado en el tráfico cambiario, la mera circunstancia de haber sido emitida por una entidad cooperativa determina que puede circular sin requisitos que han sido considerados de esencia para su fuerza ejecutiva. Hemos tomado este ejemplo porque en él se advierte de una manera palpable, no sólo el carácter de impuesto indirecto, sino también la función de alguna manera autenticante que aún pervive en determinadas manifestaciones del im-

(2) Véase CASSELMAN: *The cooperative movement and some of its problems*. Philosophical Librarie, New York, 1952. Del mismo autor: *Cooperatives and taxation*. Ottawa, 1945.

(3) TRACEY, Joan: *The taxation of cooperatives*. H. Plunkett. Foundation, 1950.

puesto de Timbre. Pero lo mismo podemos decir de cualquier impuesto sobre consumos o sobre las ventas en los que puede darse el riesgo de que la exención a ultranza de las cooperativas de toda clase de impuesto indirecto, sea un portillo abierto a la evasión fiscal, puesto que muchas entidades podían figurar que la expendición de sus productos se hace a través de una cooperativa.

El hecho de que la exención de impuestos indirectos esté ocasionada a los diversos peligros que creemos haber apuntado en las líneas anteriores, no ha detenido, sin embargo, el impulso de protección oficial a las cooperativas, protección amplísima y que alcanza en España tanto a los impuestos directos como a los impuestos indirectos. Cierto es que esta amplitud en la exención no constituye una novedad del Decreto que comentamos, aunque sí acaso se pueda afirmar que es ahora cuando con mayor generalidad se ha establecido la exención respecto a los impuestos indirectos.

Indudablemente, el Decreto contiene una regulación muy parca y poco explicativa por lo que a la exención de impuestos indirectos se refiere, y es mucho más amplia y explícita en punto a la exención de la contribución industrial y la contribución de utilidades. Acaso se pudiera afirmar que la amplia exención otorgada en materia de impuestos indirectos ha querido compensarse con una reducción o minoración de la exención en materia de utilidades. En efecto, el art. 6.º establece que, por lo que se refiere a la contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria, se tendrán en cuenta las siguientes normas: 1.º) Tratándose de cooperativas de campo o del mar, se considerará como gasto el importe de los suministros realizados por los asociados, según el precio medio en plaza resultante de su libre contratación en el mercado, aunque no figure en cuentas dicho concepto. El exceso sobre el aludido precio será considerado en todo caso como beneficio de la tarifa 3.ª y como dividendo de la tarifa 2.ª Tratándose de sociedades cooperativas de producción obrera o artesana, se considerará como gasto el importe de las retribuciones de las prestaciones o servicios personales de los socios fijada por la legislación laboral correspondiente a su actividad, aumentada en un 100 por 100 aun cuando no figure en cuentas dicho concepto. El exceso sobre dicha retribución será considerado en todo caso como beneficio por la tarifa 3.ª y como dividendo por la tarifa 2.ª

Una de las cuestiones más debatidas en punto a la exención fiscal de las cooperativas ha sido la relativa a la de si esta exención podría surtir efectos *ope legis* o si se necesitaba en cada supuesto un acto administrativo, una resolución específica por cada caso concreto.

En el régimen fiscal que podríamos llamar contradictorio entre las leyes de Hacienda y las leyes laborales que se vivió entre 1942 y 1948, este problema fué el principal caballo de batalla y la solución que exigía una resolución administrativa concreta defendida por los órganos del

Ministerio de Hacienda pareció predominar en todo momento. Era evidente, sin embargo, que la lógica de esta solución determinaba que quedarán en ilusión y nunca en realidad las exenciones fiscales de las cooperativas. El art. 11 del Decreto que comentamos determina que el disfrute de las exenciones fiscales a que hace referencia la presente reglamentación, nace de pleno derecho y que, por tanto, no es necesario la existencia de una resolución administrativa específica y *a priori*, en que así se declare para todos y para cada uno de los tributos afectados por la exención. De esta manera se da lo que cabría llamar una presunción legal de exención a favor de las cooperativas. Presunción legal de exención que alcanza a todos los impuestos y singularmente a los impuestos indirectos.

Queremos llamar la atención sobre la trascendencia de este art. 11 y sobre el profundo cambio que en el régimen tradicional de exenciones viene a implicar. La exención se ha considerado siempre como una excepción, como un derecho especial, y, por tanto, era necesario una declaración expresa y concreta; en todo lo no previsto, había que decidirse por la no exención, y ésta no podía tener más alcance que la taxativamente determinada por la letra de la Ley. Consecuencia de ello era la necesidad de un acto administrativo que fijara el alcance para cada cooperativa y respecto a qué tributos alcanzaba o no la exención. Con las normas del art. 11 del Decreto viene a consagrarse una exención general que actúa *ope legis*, y, por tanto, a falta de regulación habrá que considerar que la sociedad cooperativa está exenta. El Decreto que comentamos contiene normas bastante precisas por lo que se refiere a la contribución de utilidades; pero, sin embargo, carece casi de preceptos relativos a los impuestos de timbre, derechos reales y usos y consumos. A nuestro juicio, consagrado el principio de presunción de la exención, se hace necesario que en las normas complementarias y aclaratorias que se dicte para el cumplimiento de esta reglamentación se aborde derechamente y con decisión el problema de la exención o tributación de impuestos indirectos.

Garantía de una acertada orientación en esta materia son los preceptos contenidos en los artículos 9 y 10 del Decreto que comentamos. El art. 9 reitera la exclusiva competencia del Ministerio de Hacienda para decidir en vía administrativa sobre las exenciones fiscales otorgadas a las sociedades cooperativas y la resolución de las cuestiones e incidencias que se planteen en dicha materia. Y, finalmente, el art. 10 preceptúa que seguirá funcionando la Junta consultiva del régimen fiscal de las cooperativas establecidas por orde de 27 de enero de 1948 y que, por su composición mixta con representación de todos los intereses, ha demostrado ser un eficaz organismo para dilucidar materia tan compleja, cual es la de la exención o tributación de las cooperativas.

JUAN GASCON HERNANDEZ.

