

Revista  
Técnica  
Tributaria

E S T U D I O S

## LA NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES FRENTE A LAS COOPERATIVAS Y LAS ASOCIACIONES

**José M<sup>a</sup> Merino Antigüedad**

*Dr. en Derecho y economista*

*miembro de la AEDAF*

### INTRODUCCION AL TEMA

En ocasiones la actividad empresarial para la prestación de servicios a la colectividad, ordenando los factores de la producción a tal fin, se desarrolla a través de figuras jurídicas asociativas diversas que a veces revisten la forma de asociaciones sin ánimo de lucro, y otras veces la de cooperativas.

Inevitablemente tal actividad genera a veces renta, que dada la "vis atractiva" del Impuesto sobre Sociedades, plantea problemas de estrategia fiscal o de economías de opción, en suma de interpretación del ámbito subjetivo del citado tributo ante tales entidades.

El presente trabajo intentará clarificar el régimen tributario aplicable a estos dos tipos de entidades y procurando discernir si se produce o no un tratamiento fiscal discriminatorio.

### METODOLOGIA

La investigación jurídica buscará la respuesta que ambos tipos de entidades jurídicas dan a los siguientes planteamientos:

- 1.- La actividad económica que desarrollan como agentes económicos en el mercado.
- 2.- El enfoque hacendístico para dichas entidades económicas.
- 3.- La vida desde su nacimiento, desenvolvimiento y disolución de dichas diferentes entidades y su sometimiento a los diversos gravámenes.
- 4.- La incidencia tributaria de sus respectivas formas jurídicas de ser empresa.

## E S T U D I O S

A tal fin consagraré el próximo capítulo para un análisis global y previo de estos asuntos y posteriormente consagraré otro capítulo al tratamiento concreto de estas entidades por el Impuesto de sociedades.

### ANÁLISIS GLOBAL DE LA FISCALIDAD PARA LAS ENTIDADES

El análisis global de la fiscalidad, ha de partir necesariamente de la realidad jurídica que reviste tanto a las asociaciones como a las cooperativas desde un punto de vista sustantivo. Mucho más aún si la premisa de la que se quiere partir es que ambas entidades prestan servicios idénticos. Y es que para el tributarista no es importante la descripción estatutaria del objeto social, cuando la actividad real que se desarrolla y su consecuencia obligada en el plano económico, pues no podemos olvidar que los tributos más importantes que se ocupan de estas entidades contemplan presupuestos jurídicos con sustrato eminentemente económico, a saber, una actividad de prestación de servicios en el mercado y un lógico rendimiento, o excedente por tal actividad.

Como un prius necesario debo partir del dato de que la cooperativa es una sociedad que desarrolla una empresa que constituye una explotación económica por proceder del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, y que suponen por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Y esto es lo determinante en el orden tributario, con independencia de cuál sea el signo económico de dichos resultados, unas veces positivo y otras negativo, que sólo interesarán para determinar la base Imponible.

A sensu contrario, las asociaciones no pueden reputarse como sociedades que desarrollan una empresa, pero no es imposible que en el desarrollo de su actividad pudieran obtener rendimientos, en cuyo caso también caerían dentro del ámbito de lo tributario.

Desde una perspectiva fiscal, conviene recordar que en el Derecho español existe un único universo fiscal para cualquier empresa, sin perjuicio de que se prevean determinados regímenes fiscales especiales de contenido limitado aplicables a determinadas empresas o actividades empresariales.

Es preciso insistir al respecto que el régimen fiscal de las cooperativas no constituye un estatuto fiscal diferente en lo sustancial con el régimen común, como tampoco existe un estatuto fiscal para las asociaciones sin ánimo de lucro.

La especificidad tributaria cooperativa se manifiesta, de una parte, en la aplicación de exenciones y bonificaciones en los diferentes impuestos del sistema tributario que minoran o abaratan sus cargas impositivas. De otra parte, se ha creado un paquete de

*José M<sup>a</sup> Merino Antigüedad*

normas de ajuste técnico para transformar el excedente de la sociedad cooperativa de base imponible o liquidable. La especificidad para las asociaciones recibe su tratamiento a través de las excepciones tributarias condicionadas como más adelante expondré.

## EL IMPUESTO DE SOCIEDADES Y LAS ENTIDADES

Desde el pórtico (Art. 1.º) de la normativa reguladora del Impuesto, queda claro que grava la renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas que son sometidas al mismo en calidad de contribuyentes, al igual que todos aquellos sujetos de derecho y obligaciones, con personalidad jurídica, que no estén sometidos al I.R.P.F. (Art. 4º Uno).

Y en todo su articulado no se prevé ninguna entidad que quede no sujeta a gravamen o fuera del ámbito del Impuesto. Es más, el Art. 33, crea una garantía para la Administración obligando al Gobernador civil a remitir a las Oficinas de Hacienda una relación de las Inscripciones que se efectúen en cumplimiento de la Ley de Asociaciones, cualquiera que sea el fin para que se constituyan.

En efecto, cuando el Legislador ha querido que determinadas entidades no tributen, por su propia lógica interna, las ha declarado EXENTAS y, en algunos casos, incluso las libera del deber formal de presentar declaraciones (Art. 30. Dos).

Por tanto, anótese una primera conclusión proclamando la sujeción al Impuesto de Sociedades tanto de las Cooperativas como de las Asociaciones, sin perjuicio de su específico tratamiento bonificado o exento.

El hilo discursivo conduce este asunto a las exenciones subjetivas que el Legislador contempla para las asociaciones sin ánimo de lucro, siempre que en cada supuesto exista reconocimiento legal expreso de la personalidad jurídica de la entidad en cuestión (Art. 5º. Dos.f.). Esta referencia entiendo que es explícita para tales asociaciones, sin que pueda aplicarse por analogía a las cooperativas que prestan servicio de asistencia social, porque lo impide la Ley General Tributaria, cuando en su artículo 23.3 ordena que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito ... de las exenciones o bonificaciones".

Pero es que, a mayor abundamiento, la interpretación de dicho precepto, en clave tributaria, ha de hacerse restrictivamente, porque al tratarse de una exención subjetiva puede atentarse a los principios de generalidad e igualdad impositiva. Esta interpretación se ve iluminada por el propio texto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando advierte que la exención prevista "no alcanzará a los rendimientos que estas Entidades pudieran obtener por el ejercicio de una explotación económica, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio". (Art. 5. Dos.f.).

Y es que la exención no está concebida por el Legislador "por ser vos quien sois"

## E S T U D I O S

y de una manera plena, sino sólo cuando tales entidades no actúan empresarialmente. Baste aquí traer el ejemplo de muchos bingos que han sido concedidos a entidades culturales o benéficas para su explotación directa o cedida.

Por ello, anótese una segunda conclusión, significando que con las reglas de la hermenéutica jurídico-tributaria, las asociaciones cooperativas no pueden asimilarse a las asociaciones sin ánimo de lucro para gozar de exención subjetiva.

A esta altura del estudio conviene hacer una somera referencia al tratamiento tributario de las Sociedades cooperativas. El Legislador somete plenamente a gravamen los rendimientos derivados de su actividad, que siempre presume empresarial y mercantil, al igual que sus operaciones de entregas de bienes o de prestaciones de servicios son sometidas al I.V.A., pues no debe olvidarse que las cooperativas se crean para producir bienes o servicios en común, que constituyen, precisamente, los ingresos computables en el Impuesto.

La especificidad fiscal para las cooperativas se manifiesta en el Impuesto sobre Sociedades fijando un tipo de gravamen reducido y además, bonificando la cuota tributaria en determinadas cooperativas especialmente protegidas. Y para completar la labor de fomento de tales entidades, existe la normativa sobre Régimen Fiscal de Cooperativas que, además, de recoger exenciones casi totales en ciertos tributos locales e impuestos indirectos, ha establecido unas normas de ajuste que "traducen" el excedente de las cooperativas en bases imponibles reducidas, lo que en definitiva origina una importante reducción de la deuda tributaria con respecto a otras sociedades mercantiles sometidas a la normativa ordinaria.

Ello podría aportarnos una tercera conclusión en el sentido de que las sociedades cooperativas soportan una considerable menor carga fiscal por el Impuesto de Sociedades que otras empresas análogas no cooperativas en cumplimiento del mandato constitucional del art. 129.

Finalmente, abordaré el posible trato fiscal discriminatorio entre las asociaciones y las cooperativas de trabajo asociado que prestan idénticos servicios de asistencia social, y lo haré en sede de base imponible.

Supuesto que ambas Entidades desarrollen análoga actividad empresarial, lo determinante fiscalmente es el resultado de la misma, a saber sus rendimientos, que podrán ser positivos y, por tanto, habrá excedente que constituiría, precisamente, la base liquidable del hecho imponible sometido a gravamen, o podrán ser negativos, en cuyo caso serán compensables en el futuro.

Por tanto, si la presentación del servicio social, tanto sea por las asociaciones como por las cooperativas, da resultados neutros o negativos no se produciría tributación en ninguna de las dos clases de entidades.

En consecuencia no aparece un trato sustancialmente discriminatorio desde la

*José M<sup>a</sup> Merino Antigüedad*

perspectiva fiscal en el régimen tributario que grava el nacimiento, la vida y sus eventuales excedentes, ni la disolución de los dos tipos de entidades. Ambas están sometidas a los impuestos y, cuando su actividad no genera rendimientos, nada tributan las asociaciones por causa de exención, y nada tributan las cooperativas por carencia de base imponible positiva. A sensu contrario cuando su actividad, en sentido lato, genera excedentes o rendimientos o incrementos de patrimonio, tributarán por ello a sus correspondientes tipos de gravamen.

