

jurisprudencia

LA DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES PARA UNA COOPERATIVA

Comentario a la Resolución del TEAC de 9-9-1991

M^a del Rosario PALLARES RODRIGUEZ
Dra. en Derecho. Universidad de Granada.

I. INTRODUCCION

En este trabajo pretendemos comentar la resolución del TEAC de 9 de septiembre de 1991 al amparo de la nueva Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas de 19 de diciembre de 1990.

En concreto, nos centraremos en el tema de la determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades de las cooperativas, distinguiendo los resultados cooperativos de los extracooperativos.

Como en tantos otros temas éste es uno de los que todavía hemos de esperar nuevas consultas y resoluciones de los Tribunales de Justicia que vayan perfilando el camino a seguir en cuanto a su cuantificación. Pero hemos creído conveniente comentar, en estos momentos, esta resolución, ya que es una manifestación de las posibles interpretaciones que pueden mantenerse en relación con los elementos que deben formar parte o no de la base imponible del Impuesto de Sociedades de una cooperativa¹.

Previamente hemos considerado necesario recordar algunos otros temas relacionados con el mismo como son la personalidad jurídica de las cooperativas, el objeto social de ellas y la responsabilidad de sus socios. De todos ellos, el

1. Ya los autores han empezado a analizar en su conjunto esta Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas de 19 de diciembre de 1990. Puede consultarse a JULIA IGUAL, Juan Francisco y SERVER IZQUIERDO, Ricardo José: *Fiscalidad de Cooperativas. Teoría y práctica*. Ed. Pirámide, Madrid, 1992.

Este trabajo sirvió de apoyo para mi artículo sobre la «Fiscalidad de las Cooperativas en el Impuesto de Sociedades», publicado en la Revista *Técnica Tributaria*, nº 16, 1992, pp. 37-78, que puede servir también como referencia bibliográfica sobre la fiscalidad de las cooperativas a través de los artículos y libros citados en el mismo.

— jurisprudencia —

objeto social será fundamental porque va a ser el que a delimitar lo que ha de entenderse por resultado cooperativo y lo que ha de entenderse por resultado extracooperativo; extremo de una esencial importancia en cuanto que ambos resultados se gravan a tipos impositivos diferentes en el Impuesto de Sociedades.

II. PERSONALIDAD JURIDICA, OBJETO SOCIAL Y RESPONSABILIDAD DE LOS SOCIOS DE LAS COOPERATIVAS.

La personalidad jurídica de las cooperativas es un tema importante en relación con la sujeción de las mismas al Impuesto de Sociedades, ya que el artículo 4 de la Ley 61/1978 señala que son sujetos pasivos del mencionado Impuesto las entidades con personalidad jurídica.

La cooperativa recurrente ante el TEAC, en este sentido, goza de personalidad jurídica.

Pero antes de justificar esta afirmación, hemos de señalar que la Ley General de Cooperativas 52/1974, de 19 de diciembre determina la personalidad jurídica de las cooperativas desde el momento en que se inscriba la correspondiente escritura pública en el Registro General de Cooperativas del Ministerio de Trabajo con su toma de razón en el Registro Mercantil². Lo mismo establece la actual Ley General de Cooperativas de 2 de abril de 1987, en su artículo 6³.

Lo cooperativa recurrente, siguiendo los preceptos señalados más arriba, goza de personalidad jurídica en cuanto su escritura pública se halla inscrita en el Registro General de Cooperativas correspondiente⁴.

El objeto social de esta cooperativa se determina en el artículo 3 de sus estatutos y «*lo constituye la comercialización en común de los productos obtenidos en las explotaciones de sus miembros, elaboración, transformación, transporte y venta de los mismos, concretamente respecto del arroz lo recibe de sus socios en cáscara para someterlo a un proceso de secado, limpieza, descascarización, elaboración, envasado y venta*»⁵.

Este extremo es importante en cuanto va a diferenciar los resultados cooperativos de los extracooperativos; es decir, es el tema crucial en cuanto a su relación con la determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades de esta cooperativa. Por tanto, volveremos a ello cuando estemos analizando la mencionada base imponible del Impuesto de Sociedades.

Y en cuanto a la responsabilidad de los socios de una cooperativa, el artículo 4 de la Ley 52/1974 establece: «*Los estatutos de las cooperativas de primer grado*

2. Artículos 3 y 41.

3. Artículo 6 de la Ley 3/1987, de 2 de abril: «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».

4. Con el número 2151 (Considerando cuarto).

5. Considerando cuarto.

establecerán la responsabilidad limitada o ilimitada de los socios por las obligaciones sociales y podrán señalar el carácter solidario o mancomunado de la misma; a falta de mención estatutaria se entenderá la responsabilidad como de carácter mancomunado simple».

El artículo 12 de la Ley General de Cooperativas de 1987 señala como uno de los contenidos mínimos de los Estatutos de las Cooperativas, la responsabilidad de los socios por las deudas sociales. En este sentido, el artículo 23 del Estatuto de esta Cooperativa determina que la responsabilidad de los socios por las operaciones sociales será solidaria limitada a sus aportaciones al capital social, que pueden revestir la forma de aportaciones obligatorias o voluntarias⁶.

III. DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES.

En la Resolución del TEAC de 9 de septiembre de 1991 la discusión se centra en torno a la fijación de la Base Imponible del Impuesto de Sociedades de una Cooperativa.

En ella se mantienen dos posiciones enunciadas en el considerando segundo.

Una primera defendida por la Administración y en la que se afirma que en la base imponible se ha de integrar el *«valor corriente del arroz entregado por los socios a la cooperativa por existir una transmisión de la propiedad del mismo para su elaboración y venta; y, consecuentemente, el importe de las ventas efectuadas por la cooperativa de estos productos»*.

Una segunda defendida por la cooperativa recurrente y en la que se afirma que *«en las entregas de arroz hechas por los socios a la cooperativa, no existe un desplazamiento de la propiedad del producto a favor de esta última, sino una entrega para su manipulación y venta que se hace por cuenta del socio; y de ahí que los productos entregados y vendidos no se deban integrar en la base imponible de ésta, que únicamente deberá estar constituida por el precio de mercado de los servicios prestados»*.

Para la determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades de las cooperativas, por tanto, como se deduce del considerando sexto de la Resolución, hemos de tener en cuenta los preceptos legales que regulan el mencionado Impuesto y los preceptos correspondientes de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas de 1990.

Con referencia a la Ley reguladora del Impuesto de Sociedades son aplicables los artículos 12, 13 y 14, fundamentalmente. Y en relación con la Ley reguladora del Régimen Fiscal de las Cooperativas, son los artículos 17, 18, 19, 20, 21 y 22 los que tratan este tema.

6. Considerando cuarto.

jurisprudencia

Con carácter negativo, no constituye renta en el Impuesto de Sociedades⁷:

1) Las aportaciones al capital social por parte de nuevos socios, ya sea en concepto de alto de los mismos o de desembolso de participaciones suscritas⁸.

2) Nuevas aportaciones obligatorias y/o voluntarias al capital social acordadas por la Asamblea General.

3) Reembolso del valor de las participaciones sociales con ocasión de la pérdida de la condición de socio.

4) Distribución efectiva del retorno cooperativo.

5) Posibles reembolsos a los socios en los supuestos de disolución y liquidación de la Cooperativa.

6) Aportaciones de los socios al objeto de amortizar las posibles pérdidas.

Además tampoco constituyen renta:

1) Saneamiento de las pérdidas con cargo a reservas o mediante deducciones de las aportaciones al capital social de cada socio.

2) Saneamiento de las pérdidas con cargo a futuros retornos que puedan corresponderle.

3) Anotaciones contables que impliquen un incremento patrimonial.

7. Véanse los artículos 14 y 15 de la Ley 61/1978; los artículos 125, 126, 128, 129 y 130 del R.D. 2631/1982, de 15 de octubre y los artículos 20 y 22 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre.

8. Artículo 14 de la Ley 61/1978 y artículo 125 del Reglamento que desarrolla este Impuesto.

Consideramos interesante destacar una consulta a la Dirección General de Tributos de 11 de mayo de 1990, recogida en *Impuestos*, nº 11, 1992, pp. 44-46.

Consulta:

La entidad consultante es una cooperativa de viviendas constituidas al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/1987, 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 realicen 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. Se pregunta, asimismo, si la cooperativa puede ser considerada fiscalmente protegida.

Recogemos solamente la parte de la contestación relacionada con las aportaciones de los socios al capital social:

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 procedente de sus socios estudiaremos en primer lugar las aportaciones al capital social. A este respecto el artículo 15 de la Ley 61/1978, 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 todos estos casos, al no constituir supuestos de renta, no forman parte de la Base Imponible del Impuesto de Sociedades.

Desde un punto de vista positivo, constituyen renta en el Impuesto sobre Sociedades los resultados cooperativos y los resultados extracooperativos que obtengan las cooperativas, integrándose, por tanto, en sus respectivas bases imponibles del Impuesto de Sociedades.

Para la determinación de los elementos que forman parte de unos resultados y otros y para sus respectivas valoraciones acudiremos a los artículos 12, 13 y 15 de la Ley del Impuesto de Sociedades y artículos 17, 18, 20, 21 y 22 de la Ley 20/1990.

Para establecer la valoración de las operaciones cooperativizadas, es preciso antes definir qué ha de entenderse por una operación de esta clase. En este sentido, se entiende por operaciones cooperativizadas las realizadas por las Cooperativas en el cumplimiento de sus fines sociales⁹.

Para determinar, por tanto, la Base Imponible del Impuesto de Sociedades de una Cooperativa hemos de diferenciar los resultados cooperativos de los extracooperativos.

Resultados cooperativos:

Son *Ingresos cooperativos*¹⁰:

– Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada por los propios socios¹¹.

9. Ya dijimos en otro lugar que en este tema es fundamental analizar el objeto social de las cooperativas.

En el considerando cuarto de la Resolución se contiene el objeto social de esta cooperativa:

«...El objeto de la Cooperativa está reseñado en el artículo 3º de los estatutos y en síntesis lo constituye la comercialización en común de los productos obtenidos en las explotaciones de sus miembros, elaboración, transformación, transporte y venta de los mismos, concretamente respecto del arroz lo recibe de sus socios en cáscara para someterlo a un proceso de secado, limpieza, descascarización, elaboración, envasado y venta. Según se deduce de los Estatutos y del contrato de cuenta de campaña la Cooperativa está obligada a comercializar en común la totalidad de los productos obtenidos en las explotaciones de sus asociados y éstos a su vez según el apartado 4º del citado contrato de campaña se obligan "a entregar en los almacenes de la.... para su elaboración, manipulación y comercialización, según los casos, todos los productos agrícolas y ganaderos procedentes de su explotación respecto de los cuales y por acuerdo general tenga establecida la cooperativa su entrega obligatoria, a resultas de la liquidación que en forma cooperativa se practique al final de cada campaña, con arreglo a los acuerdos y convenios que sean de aplicación; entendiéndose que el socio cede tales productos a la.... a cambio de la liquidación a practicar en la forma indicada"».

10. Artículo 17 de la Ley 20/1990.

11. Este es el punto de discusión de la Resolución. La cooperativa recurrente opina que esta operación no forma parte de la base imponible del Impuesto de Sociedades porque no estamos ante una operación cooperativizada, mientras que la Administración mantiene la postura contraria considerándola como una actividad cooperativizada.

El considerando sexto resume estas posiciones:

La cesión del 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». Desde un punto de vista económico, «el resultado de la actividad de la cooperativa que comienza con la transferencia que 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, cuya base imponible ha de determinarse de acuerdo con las reglas establecidas en los artículos 12 y siguientes de la Ley 61/1978».



== jurisprudencia ==

- Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.
- Las subvenciones corrientes.
- Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital.
- Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.
- Los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria para la realización de la actividad cooperativizada¹².

Son *Gastos deducibles*¹³:

- 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.

12. El T.S. ya se ha referido a la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas en la Sentencia de 21 de marzo de 1991, en la que declara que los ingresos financieros son ingresos cooperativos (artículo 17.6. de la Ley 20/1990), y recogida en *Tribuna Fiscal*, nº 12, 1991, pp. 32-33.

También sobre este extremo ha habido ya una consulta a la Dirección General de Tributos (Contestación de 23 de mayo de 1991). La cuestión la plantea una cooperativa ganadera dedicada a la comercialización de ganado ovino y sus derivados procedente de las explotaciones de sus socios, suministrando a éstos todo lo necesario para desarrollar su actividad. Los ingresos de la cooperativa provienen, además de las cuotas por cabeza de ganado reproductor que cobra a sus socios, de una cantidad que recibe de las Entidades Financieras con las que trabaja, consistente en el 0,5% del importe de los talones cobrados a través de estas entidades por las operaciones normales de la cooperativa.

La Dirección General de Tributos contesta que las cantidades que las entidades financieras abonen a la cooperativa por los talones ingresados tendrán la consideración de ingresos cooperativos en la medida que sean accesorios de otros ingresos de esta naturaleza, como pueden ser los derivados de la venta de los productos de las explotaciones ganaderas de los socios.

Esta consulta se recoge en *Tribuna Fiscal*, nº 17, 1992, pp. 15-16. Además en este número se contienen otras tres consultas. Dos de ellas referidas al carácter de fiscalmente protegida de las cooperativas. Una de éstas relacionada con la composición de los socios de una cooperativa agraria, en la que son socios varias sociedades anónimas y limitadas (Contestación de 27 de mayo de 1991). La otra referida a una cooperativa de Trabajo Asociado, que se dedica a la explotación y mantenimiento de billares y futbolines. Esta cooperativa tiene seis socios, de los que cuatro se dedican a la instalación y montaje de las máquinas, uno es auxiliar administrativo y el último es el gerente (Contestación de 5 de marzo de 1991). Y la última contestación recogida en este número de *Tribuna Fiscal* es de 25 de enero de 1991 relativa a una cooperativa de Crédito, en la que se plantean las siguientes cuestiones: 1) Tratamiento fiscal de las ampliaciones de capital que resulten de la capitalización de los excedentes netos repartibles, tanto a efectos de la imposición personal de los socios como de la obligación o no de efectuar retención en concepto de pago a cuenta sobre dichos rendimientos. 2) Tratamiento fiscal de las bajas de los socios y de la liquidación de sus aportaciones de capital entre socios tanto a efectos de su tributación personal como de las retenciones a cuenta que puedan proceder y de la tributación en su caso por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

También hemos de citar las Resoluciones del TEAC de 8 de mayo de 1991 y de 18 de junio de 1991, respectivamente, recogidas en *Tribuna Fiscal*, nº 16, 1992, pp. 52-53. Las dos Resoluciones se refieren a una Cooperativa de Crédito que mantiene cuentas corrientes y a plazo en las que impone el excedente de sus recursos, una vez cumplidos sus fines sociales y cooperativos. A este respecto afirma el Tribunal: *«Y que la amplitud del artículo 101 del reglamento de 16 de mayo de 1978, para la aplicación de la Ley de Cooperativas de 19 de diciembre de 1974, 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 cumplimiento de los fines que la Cooperativa, deba cumplir respecto a sus socios y, en tal sentido, no cabe la menor duda que salvo que se hubiere demostrado lo contrario, la obtención de unas ganancias 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»*.

13. Artículo 18 de la Ley 20/1990.

– Las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción.

– Los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y los derivados de retornos cooperativos¹⁴, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los asociados¹⁵.

A efectos de la valoración de los ingresos y los gastos, las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, derivadas del cumplimiento de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado. Este valor de mercado lo define le O.M. de 14 de febrero de 1980 como *«el precio de los bienes, servicios y prestaciones que normalmente tuviesen en la zona donde operase la Cooperativa o, en su defecto, en las limitrofes que reúnan unas condiciones socio-económicas similares a aquéllas, para transacciones entre personas no vinculadas jurídicamente»*.

LUIS ESTEBAN considera que con este precepto se trata de determinar si existe o no beneficio fiscal y, en caso afirmativo, en qué cuantía, ya que las cantidades distribuidas entre los socios a cuenta de sus beneficios y el exceso de valor asignado en cuentas a los suministros o prestaciones sobre el valor corriente no tienen la consideración de gasto deducible¹⁶.

*Son Gastos no deducibles*¹⁷:

– Las cantidades distribuidas entre los socios de la cooperativa a cuenta de sus excedentes 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.

En este sentido, el artículo 14.c. de la Ley 61/1978 se refiere a ello: *«No tendrán la consideración de partidas deducibles para la determinación de los rendimientos:... c) Las cantidades distribuidas entre los socios de las cooperativas a cuenta de sus beneficios y el exceso de valor asignado en cuentas a los suministros o prestaciones sobre su valor corriente»*¹⁸.

Resultados extracooperativos:

*Son Ingresos extracooperativos*¹⁹:

– Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios.

14. Integrados en el Fondo Especial regulado por el artículo 85.2.c. de la Ley General de Cooperativas.

15. El tipo de interés básico que se toma es el vigente en la fecha de cierre de cada ejercicio económico.

16. LUIS ESTEBAN, José Manuel de: "Presente y futuro de la fiscalidad de las cooperativas". *H.P.E.*, nº 93, 1985, pp. 95-96.

17. Artículo 20 de la Ley 20/1990.

18. También en el artículo 125 del Reglamento del Impuesto de Sociedades.

19. Artículo 21 de la Ley 20/1990.

jurisprudencia

- Los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa.
- Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa.

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 del mismo²⁰.

Una vez determinada la base imponible por la aplicación de estas reglas, la cuota íntegra se obtendrá aplicando a las distintas porciones de la mencionada base²¹ los tipos de gravamen previstos en la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas según estemos ante uno u otro tipo de cooperativas²².

IV. CONCLUSIONES.

Como hemos podido apreciar en esta Resolución del TEAC se debate fundamentalmente el tema de la determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades de una cooperativa. Pero más concretamente se discute si la operación de manipulación, transformación, secado y venta del arroz constituye una actividad cooperativizada o por el contrario no lo es.

En el primer sentido, llegaríamos a la conclusión de que los rendimientos obtenidos de la misma se integrarían en la base imponible del Impuesto de Sociedades dentro de los resultados cooperativos.

En el segundo supuesto, no se integraría el rendimiento obtenido por tal actividad en la base imponible, ni en los resultados cooperativos ni en los resultados extracooperativos. No constituiría renta gravada en el Impuesto sobre Sociedades.

En ambas posiciones es fundamental distinguir el objeto social de la cooperativa en cuestión. De ello va a depender el diferente régimen tributario que se propone respecto de la actividad analizada.

Para considerar a esta actividad como una actividad no cooperativizada hemos de defender que el objeto social de esta cooperativa consiste en que los socios entreguen el arroz a la cooperativa para que lo elabore y manipule y luego devuelto a los socios para que sean éstos los que lo vendan. En ese caso la base imponible de la cooperativa estaría integrada por el precio percibido de los cooperativistas por los servicios realizados menos el coste de los mencionados servicios.

Pero el objeto social de esta cooperativa quedó configurado con toda claridad en los estatutos de la misma. Este objeto consistía precisamente en que los socios entregaran el arroz a la cooperativa para que ésta lo secara, lo elaborara y lo vendiera, percibiendo los socios después una liquidación.

20. En este tema no hay diferencia por el hecho de estar ante una cooperativa. Nos remitimos, por tanto, a la Ley del Impuesto de Sociedades (artículo 15 de esta Ley).

21. La Base Imponible es igual a la suma de los resultados cooperativos más los resultados extracooperativos.

22. Artículos 33, 34, 35 y 40 de la Ley 20/1990.