



NOTAS Y PROPUESTAS PARA LA REFORMA DE LA FISCALIDAD DE LAS COOPERATIVAS AGRARIAS

COMUNICACION DE LA CONFEDERACIÓN DE COOPERATIVAS AGRARIAS DE ESPAÑA (CCAIE)

1. OBJETIVOS

A través del presente documento se ha tratado de poner de manifiesto aquellas cuestiones que a nivel fiscal pueden constituir un obstáculo o un freno en el desarrollo y el fomento del cooperativismo agrario. Para ello, se han tenido en cuenta, las características especiales de las cooperativas agrarias en cuanto a su relación con el socio y la función tanto económica como social que desempeñan en su entorno, y que tal y como reconoce la Constitución española deben ser objeto de una legislación adecuada para que se fomente su existencia.

Una vez sentadas las bases de las diferencias con respecto a las sociedades mercantiles, se ha efectuado un análisis por Impuestos, centrándonos en aquellos Impuestos que mayor incidencia presentan en las cooperativas así como en el socio agricultor cooperativista, como son el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuestos Especiales.

2. LA SINGULARIDAD DE LAS COOPERATIVAS

Aunque son diversos y muy debatidos los rasgos que caracterizan a las Cooperativas frente a otro tipo de sociedades, conviene resaltar, a efectos de la presente Ponencia, los siguientes:

- De libertad asociativa, también llamada de “puerta abierta”, que permite la libre adhesión a la cooperativa de cualquier persona que reúna las condiciones exigidas, así como la baja voluntaria. Ello aparece, naturalmente, la variabilidad del capital.

- De gestión democrática, atribuyendo a cada socio un voto al margen de cual sea su participación en el haber social, diferente pues del que rige en la empresa capitalista.
- De retorno cooperativo, que significa que el capital se retribuye por precio, mientras que los excedentes que pudieran producirse se distribuyen entre los socios en función de su contribución al resultado, criterio que, filosóficamente, se halla en las antípodas de la sociedad capitalista en la que la renta residual –el beneficio- se atribuye a los propietarios del capital.
- Mutualista, que significa que la cooperativa constituye un instrumento de defensa y apoyo para sus socios, contribuyendo a su desarrollo y estabilidad. No hay que olvidar que, con frecuencia, las cooperativas aparecen como un instrumento de defensa frente al poder de las grandes empresas capitalistas (p. ej., en la actualidad, las grandes distribuidoras). Así, en su momento las cooperativas del campo, defendiendo a sus miembros de las grandes compañías intermediarias. Para ello, las cooperativas intentan unir a los agricultores y elevar su nivel de formación técnica y de conocimiento de los mercados, para mejorar su posición en el mundo económico. Por eso es interesante, y forma parte del quehacer de las cooperativas la formación y asesoramiento de sus socios y en esa protección recíproca es donde debe buscarse la raíz del principio mutualista.

De forma interesada, para mitigar la competencia que en muchos ámbitos pueden plantear las cooperativas, se ha ido extendiendo la idea –presente en nuestra legislación- de que el mutualismo significa que la cooperativa sólo puede operar con sus socios, lo cual no deja de ser una restricción que sólo cabe explicar en el interés de limitar su ámbito operativo. Existe, y esto es fundamental entenderlo también en el ámbito empresarial y fiscal, una relación entre la cooperativa y sus socios muy distinta de la que existe entre el socio de una sociedad capitalista y ésta última. Y esta diferente relación debe ser reconocida no sólo en la normativa específica de las cooperativas, sino también, y siguiendo el mandato constitucional por todos conocido, en cuantas disposiciones o actuaciones de las diversas administraciones, puedan afectar dicha relación.

3. CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LA NORMATIVA FISCAL

3.1. Introducción

A menudo, la escasa concreción y ambigüedad jurídica de las normas fiscales puede concretarse, en el ámbito cooperativo agrario, en dos aspectos que le afectan negativamente: la falta de nitidez de ciertas normas y la no contemplación, en otras, de la singularidad del hecho cooperativo.

Esta ambigüedad dificulta el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, además, es causa de interpretaciones dispares a cargo, en ocasiones, de órganos que no deberían realizar funciones interpretativas. Además de la inseguridad jurídica que la falta de nitidez lleva consigo, hay que resaltar, también como efecto indeseable, el incremento innecesario de los costes de gestión de las cooperativas, obligadas a enfrentarse a una competencia cada vez más intensa.

Así, no contemplar la singularidad del hecho cooperativo conduce a tratamientos discriminatorios de las cooperativas agrarias en relación con otras entidades y también a dificultades para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Con el análisis que se realiza en el presente texto, se pretende ofrecer, para cada impuesto, un cuadro de problemas y una propuesta de solución, con la finalidad de contribuir a la remoción de los obstáculos que en el ámbito de la fiscalidad representan otras tantas trabas al desarrollo del cooperativismo agrario.

Sin embargo, a todos los problemas derivados de una normativa fiscal confusa se une la variedad de leyes que regulan las cooperativas en nuestro país, y que a continuación analizamos.

3.2. La dispersión normativa en cooperativas y propuestas de coordinación.

Actualmente las cooperativas en nuestro país, se encuentran reguladas a través de 13 leyes de cooperativas, ya que las Comunidades Autónomas son competentes en esta materia y hasta la fecha doce han materializado dichas competencias en su propio texto legal. Las cooperativas ubicadas en el resto de Comunidades Autónomas se regulan por la Ley 27/1999 de

Cooperativas promulgada por el Estado, aunque es de esperar que, en breve plazo, algunas más dispondrán de su propia ley de cooperativas.

Esta situación genera divergencias fiscales dado que la regulación del régimen económico que realiza cada Comunidad Autónoma varía y conlleva distintas repercusiones tributarias en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. En esta tesitura, se hace más que recomendable que, tras el oportuno consenso de las Administraciones competentes, se dispusiese para todas las cooperativas una Ley armonizadora, de modo que la regulación de aquellos aspectos susceptibles de presentar repercusiones fiscales fueran armonizados en todo el territorio sujeto a la Ley 20/1990.

Esta última observación se hace aún más evidente, ante lo que parece ya próxima entrada en vigor del Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea, actualmente en manos del Parlamento Europeo. La diversidad en el tratamiento jurídico y fiscal de la figura cooperativa en los ordenamientos de los Estados miembro de la Unión Europea, con toda certeza, ha de dificultar la constitución de esta nuevas Sociedades, teniendo en cuenta la aplicación de la norma del país de registro, y los consiguientes efectos “frontera” más que previsibles. Es ineludible la necesidad de uniformar estos aspectos jurídicos y fiscales si se quieren incentivar procesos de integración o colaboración territorial de nuestras cooperativas con las implantadas en otros países de la Unión. En este sentido, algunas de las propuestas contenidas en el presente documento pretenden fomentar este proceso de simplificación.

Así, como foro o espacio de análisis y encuentro del cooperativismo con las Administraciones tributarias a efectos de impulsar las reflexiones y propuestas contenidas en el presente documento, se considera adecuada la revitalización de la Junta Consultiva de Régimen Fiscal de las Cooperativas, órgano contemplado y dotado de funciones específicas en el artículo 5 de la Ley 20/1990, sin que se haya convocado desde hace más de seis años.

La Junta, en el anterior sentido, debería contemplarse como impulsora de estas adecuaciones fiscales de las cooperativas, eludiendo convertirse en órgano de mera consulta o contestación de problemas puntuales, función que ya está ubicada en la propia Dirección General de Tributos o en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

3.3. Reforma de la política agraria y base normativa del cooperativismo agrario

La propuesta de reforma de la PAC planteada por las Instituciones comunitarias al sector agrario va a requerir, por parte de las Cooperativas, una rápida adaptación, cuando no reestructuración, de sus estructuras. La caída de producciones según territorios y cultivos, la diversificación y cambios que ha de originar el desacoplamiento de las ayudas comunitarias, impone una revisión de la actividad económica y de la prestación de servicios de nuestras Entidades.

Lo anterior cabe relacionarlo con las nuevas actividades recogidas en el artículo 93.2 de la vigente Ley 27/1999 de Cooperativas, a efectos de que éstas puedan cumplir su objeto: “Realizar actividades de consumo y servicios para sus socios y demás miembros de su entorno social y fomentar aquellas actividades encaminadas a la promoción y mejora de la población agraria y el medio rural”.. De esta afirmación debe resultar una ampliación en el trabajo y estrategia de la Cooperativa que, sin embargo, puede resultar restringida si no se posibilita que estas nuevas actividades motiven resultados cooperativos, en vez de extracooperativos.

4. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

4.1. Introducción

La legislación aplicable en el Impuesto sobre Sociedades en cooperativas es, por tratarse de una persona jurídica, la legislación fiscal común, es decir la Ley 43/1995 y sus normas de desarrollo. Sin embargo, el legislador reconoce las especialidades de las cooperativas tanto desde el punto de vista de la técnica tributaria aplicable a esta forma jurídica, como por la función social que desempeñan en su entorno, por lo que se recogen en la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas, una serie de beneficios fiscales en impuestos como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) e Impuesto sobre Sociedades (IS) así como normas técnicas específicas para la determinación de éste último.

Aún así, nos encontramos con numerosos problemas generados en la aplicación de estas normas, entre los que cabe considerar, entre otros, las discriminaciones existentes en la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión en cooperativas con respecto al resto de sociedades, que no se justifica en ningún sentido. A continuación se

analizan todas aquellas cuestiones que constituyen un freno para el crecimiento del cooperativismo agrario y se proponen una serie de medidas de mejora.

4.2. Propuestas de mejora en la normativa del Impuesto sobre Sociedades aplicable a las cooperativas

Requisitos para poder obtener la calificación de cooperativa protegida fiscalmente, primer nivel de la protección, y para la **especial protección**, segundo nivel de protección.

Situación actual

Con la actual redacción de la Ley no están claros en algunos casos los requisitos necesarios para disfrutar de la calificación de cooperativa protegida o especialmente protegida. Además se limitan las posibilidades para ser socios de una cooperativa, y por otro lado falta una regulación específica de la relación entre una cooperativa de segundo grado y el socio de una de sus cooperativas miembros. Además no se tienen presentes determinados supuestos como es el de las cooperativas de suministros en relación a la definición de lo que se consideran operaciones con terceros no socios.

Asimismo, las condiciones existentes en la participación en el capital de otras sociedades, constituyen un freno en el desarrollo empresarial cooperativo.

Propuesta de Solución

Los requisitos para disfrutar de la protección fiscal deberían ser redactados con una mayor claridad, y para ello es necesario especificar para cada tipo de cooperativa y concretamente para las agrarias que se entiende por actividad cooperativizada y actividades cooperativizadas con terceros no socios, profundizando en la definición de la relación socio - cooperativa.

Las distinciones en cuanto a la forma jurídica de los socios de las cooperativas debería eliminarse totalmente como requisito para que las cooperativas agrarias mantengan la condición de especialmente protegidas.

Con respecto a los trámites de autorización para que la cooperativa pueda tener participaciones en sociedades mercantiles que desarrollen actividades complementarias o subordinadas a las de la cooperativa, éstos deberían simplificarse al máximo o eliminarse, ya que ello va en detrimento de su incorporación en la cadena de distribución y por lo tanto de su consolidación y desarrollo.

Por otro lado, también sería necesario proceder a la actualización de los límites planteados para las Bases Imponibles de los socios en el IBI, para que la cooperativa pueda acceder a la especial protección, dado que se mantiene la misma cuantía desde que se promulgó la Ley 20/1990.

Con respecto a la distinción que realiza la Ley fiscal entre los **resultados cooperativos y los resultados extracooperativos**,

1. Situación actual

La Ley fiscal establece la distinción entre resultados cooperativos y extracooperativos dado que el tipo de gravamen que afecta a los cooperativos es del 20%, mientras que los extracooperativos tributan al tipo general del 35 %. Es decir, existe un beneficio tributario para aquellos resultados calificados como cooperativos por la norma fiscal.

Si se examina la definición de unos y otros se concluye que dicha diferenciación no se justifica si tenemos en cuenta que el objetivo de ambos es en definitiva potenciar la cooperativa, y convertirla en el motor de desarrollo que consiga rentas dignas para nuestros agricultores y haga de la actividad agraria una actividad rentable y en situación de competir en unos mercados cada día más globalizados.

Los elementos que integran los resultados extracooperativos son necesarios para alcanzar dichos objetivos: las adquisiciones a terceros no socios son necesarias para mantener la posición en el mercado, ya que permite el suministro de productos en todo momento, luego debe ser considerado como una medida estratégica que repercutirá en la posición de la empresa en el mercado y en la cartera de clientes de la cooperativa. El resto de rendimientos procedentes de lo que se consideran fiscalmente que no son fines específicos de la cooperativa, ponen de manifiesto la eficiencia de la cooperativa en sus inversiones así como en sus desinversiones, revirtiendo en última instancia en la cooperativa y en sus socios. Este parece ser el objetivo del artículo 93.2 de la Ley 27/1999 de Cooperativas, que establece las actividades que las cooperativas agrarias podrán desarrollar para conseguir el cumplimiento de su objeto.

Propuesta de solución:

Eliminar la diferenciación entre resultados cooperativos y extracooperativos y establecer un único tipo de gravamen para todos ellos. Esta medida ya ha sido adoptada en el territorio del País Vasco, donde tienen su propia ley fiscal de cooperativas.

Sobre los ajustes específicos en la Base Imponible:

2. Situación actual

La Ley 20/1990 permite a las cooperativas reducir la Base Imponible con el 50% de las cantidades que obligatoriamente destinan a su Fondo de Reserva Obligatorio, cuyo fin es compensar pérdidas y el cual es definido en la legislación cooperativa como inembargable e irrepartible, aunque en algunas Comunidades Autónomas se limita el porcentaje no repartible. Es decir, el socio de la cooperativa se ve privado de unos beneficios que obligatoriamente deben permanecer en la entidad y que revierten al Consejo Superior del Cooperativismo en el

supuesto de disolución de la cooperativa, salvo las excepciones ya comentadas, por lo que constituyen unos recursos propios para la sociedad que contribuyen en su desarrollo.

Propuesta de solución:

La reducción en la Base Imponible de las dotaciones mínimas obligatorias que se destinen al Fondo de Reserva Obligatorio, debería incrementarse hasta el 100%, o al menos en la proporción que del mismo tenga carácter irrepartible, pues varía de unas leyes de cooperativas a otras, dado que en este caso el destino de dicho Fondo se limita a compensar las posibles pérdidas que se generen en la cooperativa, sirviendo en definitiva, para consolidar las cooperativas.

En las deducciones a practicar en la Cuota Integra:

3. Situación actual

Por último, las cooperativas pueden deducirse de la Cuota Integra un 10 o un 5% de los retornos percibidos de cooperativas ya sean protegidas o especialmente protegidas respectivamente, en concepto de deducción para evitar la doble imposición. Es evidente que se produce una discriminación en relación a los procedentes de sociedades mercantiles y que en todo caso no se elimina la doble imposición.

Propuesta de solución:

Sería deseable que se minorase la Cuota Integra con la totalidad de la misma que corresponda a dichos retornos, tal y como se hace en el caso de percibir participaciones en beneficios procedentes de empresas mercantiles en las que se participa en más de un 5% de su capital siempre que dicha participación se hubiese tenido durante el año precedente.

5. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

5.1. Introducción

Como es por todos bien sabido, las cooperativas agrarias tributan en el IVA a través de su régimen general (RG), al contrario que la mayoría de sus socios, que gestionan el impuesto a través del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP).

En este sentido debe empezarse comentando la importancia que tienen las cooperativas como instrumento de los productores para hacer efectivo su derecho a percibir el pago de la compensación a tanto alzado que dispone el REAGP, sobretodo si se tiene en cuenta la habitual estructura oligopolista de los mercados agrarios. Efectivamente, tal y como se evidencia en la práctica diaria, cuando los agricultores acceden con sus productos a los mercados, éstos reciben presiones por parte de los compradores para disminuir sus precios o

para que sean ellos mismos quienes asuman la compensación. Esta situación hace que la certeza de la percepción de la compensación desaparezca. Si además de las situaciones oligopolistas ya aludidas, tenemos en cuenta las fuertes oscilaciones de oferta y la rígida demanda, es fácil deducir cómo los precios agrarios se fijan en un determinado valor, dentro del cual quedará englobado el importe de la compensación a pagar en concepto de IVA.

Así pues, la cooperativa, dada su condición de garante de los intereses de sus socios, es un medio efectivo para respetar la filosofía de la compensación a tanto alzado del REAGP, permitiendo el abono separado del precio del producto y la compensación correspondiente, sin merma alguna en los ingresos globales de los productores.

A pesar de la ventaja aportada por las cooperativas en la defensa de los intereses de los agricultores socios, la aplicación del impuesto a este tipo de sociedades según la normativa actual plantea una serie de problemas, tal y como a continuación se exponen.

5.2. Problemas y medidas de solución detectados en la aplicación del IVA en cooperativas

Determinación de la base imponible y devengo del impuesto.

3.1 Situación actual

Sin duda, la mayor problemática que plantea la aplicación del IVA a las cooperativas agrarias es la correcta aplicación del impuesto en las operaciones con los socios (entrega de productos). Efectivamente, si se parte del supuesto generalmente asumido de que las entregas de los socios a la cooperativa son ventas de bienes, la complicación surge a la hora de determinar la cuantía de la contraprestación de dichas compra-ventas.

El problema apuntado reside en la práctica habitual de las cooperativas de hacer la liquidación al socio por las entregas de materias primas en función del precio de venta alcanzado por el producto final. Así, la cooperativa normalmente va realizando pagos parciales por las entregas realizadas hasta la liquidación final al término de la campaña, una vez calculados contablemente los ingresos obtenidos por las ventas de la cooperativa. En estas circunstancias es evidente que en el momento de la entrega del producto a la cooperativa se desconoce, a veces por completo, la cuantía exacta de la compra de productos a los socios.

Este problema de falta de información sobre la cuantía del precio a pagar al socio es incluso más grave en aquellas cooperativas que operan en sectores donde existen subvenciones que se reciben vía precios (p.e. aceite de oliva, algodón, transformación de cítricos), que requieren de la publicación oficial de la cantidad finalmente concedida en concepto de subvención, normalmente muchos meses después de la venta del producto final por parte de la cooperativa, para poder liquidar ésta con sus socios.

Sin embargo, la normativa fiscal en materia de IVA establece que la determinación del precio en el momento de la entrega de bienes es básica en la medida que determina la base imponible del impuesto, sobre la cual aplicar el porcentaje de compensación del REAGP que se paga al productor socio, y que posteriormente la cooperativa puede deducir en la correspondiente liquidación del impuesto. Efectivamente, la legislación dispone que el devengo del impuesto se produce cuando se realiza la entrega del bien, por lo que se exige que en dicho momento se determine, aunque sea de forma necesariamente provisional, la correspondiente contraprestación (base imponible provisional).

La complicación de esta forma de gestionar el IVA para las cooperativas viene posteriormente cuando finalmente, al cierre de la campaña o incluso meses después, se puede determinar de forma exacta la cuantía a liquidar con los socios por las entregas de productos, que en ningún caso suele coincidir con la estimada en el momento del devengo. Esta circunstancia exige hacer las correspondientes rectificaciones de las deducciones realizadas, dada la modificación ocurrida en la base imponible. Este proceso de rectificaciones resulta complejo tanto para la cooperativa (realización de la rectificación) como para la Administración Tributaria (control de la misma).

No se trata pues, de un problema de falta de neutralidad fiscal del impuesto, sino de una deficiente forma de gestión del impuesto que no tiene en cuenta las particularidades de las cooperativas agrarias, para las cuales genera una innecesaria carga burocrática en la realización de las correspondientes rectificaciones de la base imponible y de las deducciones.

3.2 Propuesta de solución

La forma más sencilla para solucionar este problema en la gestión del IVA por parte de las cooperativas agrarias sería la consideración de un régimen especial para las mismas que tuviese en cuenta su particular forma de gestión (liquidación de las entregas de los socios en función del precio de venta del producto final). Se trataría de un régimen exactamente igual al general que actualmente se aplica, con una única modificación en relación a la aplicación del devengo en las entregas de los socios a la cooperativas. *Para estas operaciones sería aconsejable que el devengo del impuesto se realizase siguiendo el principio de “caja”.* Así, el devengo se produciría cada vez que se paga de forma efectiva cualquier cantidad al socio (anticipos o liquidación final) por sus entregas; en dicho momento se realizaría conjuntamente el pago de la compensación del REAGP al socio y se generaría el correspondiente derecho de la cooperativa a deducir dichas cantidades en la siguiente liquidación del impuesto.

Con este sistema de liquidación del impuesto se reconocería la “atipicidad” de las operaciones de entrega de los socios a la cooperativa, tal y como ya ha sido reconocida por los tribunales de justicia.

Este régimen que se propone, como puede comprenderse, en nada altera la neutralidad del impuesto (recaudación final por parte de la Hacienda Pública), y sin duda facilitaría la gestión del mismo por las cooperativas y por la Agencia Tributaria.

En principio este régimen debería ser totalmente voluntario, destinado únicamente a aquellas cooperativas que así lo estimase adecuado para facilitar su gestión fiscal.

En este sentido, se apunta también la necesidad de coordinar esta modificación de la Ley de IVA con el inminente cambio de la normativa relativa a la expedición de facturas.

Contribuciones financieras a los Fondos Operativos de las OPFH.

3.3 Situación actual

Según la torticera interpretación de la Ley de IVA hecha por la Dirección General de Tributos en 1998, las contribuciones financieras de los socios para la formación de los fondos operativos de las OPFH deben considerarse contraprestaciones por los posteriores servicios derivados de la actividad del mismo, por lo que tales operaciones están sujetas a IVA.

Se trata sin duda de una interpretación injusta en la medida que realmente la finalidad de los fondos operativos no es la prestación directa de servicios al socio, sino la financiación de la actividad comercial de la cooperativa en su conjunto, tal y como ocurre con las aportaciones (obligatorias o voluntarias) de los socios.

3.4 Propuesta de solución

Las aportaciones de los socios de una OPFH al Fondo Operativo gestionado por ésta deben ser consideradas como *aportaciones a los Fondos Propios* de la entidad dado que:

- Según la normativa comunitaria actualmente vigente, las aportaciones de los socios al Fondo Operativo tienen como objetivo financiar el Programa Operativo, es decir, contribuir al desarrollo y consolidación de la entidad, objetivos todos ellos comunes a los Fondos Propios de cualquier entidad.
- Además proceden de los socios, es decir que desde el punto de vista contable por su origen son Fondos Propios para la entidad que percibe dicha aportación.

Por lo tanto en ningún caso deberían considerarse dichas aportaciones como contraprestaciones a los posibles beneficios que se deriven de la realización del Programa Operativo, por lo que no procede el devengo del IVA al no producirse entregas de bienes o prestaciones de servicios remunerados por el socio a la entidad. Lo único que se produce es la

financiación en común por parte de los socios de una serie de proyectos de inversión cuyo fin es mejorar y consolidar la situación en el mercado de la OPFH.

Tipos impositivos aplicables a los carburantes para uso agrario.

3.5 Situación actual

Con es bien sabido, el gasóleo y el resto de carburantes de uso agrario están sujetos al tipo general del IVA (16%). Sin embargo, la propia normativa del IVA a nivel europeo (Directiva 92/77, del Consejo, de 19 de marzo), en su Anexo H, hace relación de epígrafes para supuestos en que cabe la sujeción a un tipo reducido, incluyendo los “*Suministros de bienes y servicios de los utilizados normalmente para la producción agraria excepto bienes de capital como maquinaria o edificios*”.

En este sentido también puede apuntarse que, aunque la normativa comunitaria lo permite, no deja de ser llamativo el que en la configuración del precio de los carburantes, primero se aplica el Impuesto Especial, y sobre el mismo, se aplica el IVA.

3.6 Propuesta de solución

Por lo expuesto anteriormente, queda de manifiesto la posibilidad jurídica, además de la conveniencia política y económica (mejora de la competitividad de la agricultura española), que los carburantes utilizados por el sector agrario, actualmente a tipo general del 16%, se sujeten al tipo reducido del 7% al amparo de la Directiva 92/77.

De forma semejante, se recomienda que la base del IVA en su aplicación en las entregas de carburante de uso agrario se limite al valor de la contraprestación, sin incluir la cuantía del correspondiente Impuesto Especial.

6. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS .

6.1. Introducción

El hecho cooperativo sólo merece alguna escasa mención en el IRPF: cabe recordar una pésima solución en la doble imposición de dividendos (imputándose al 100% y deduciéndose solo el 10 ó el 5%, cuando en otro tipo de sociedades las cantidades son superiores) y la exención por aportación al capital del subsidio por desempleo para constituir una cooperativa de trabajo asociado. Pero no existe una sola mención del hecho cooperativo agrario, cuando la mayoría de la población que declara ingresos agrarios en el citado impuesto por módulos está asociado a cooperativas, y este hecho produce falta de sintonía en la regulación fiscal para el mismo, en relación con la de la cooperativa. Esta falta de sintonía no debería de producirse

entre el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, cuando la actual legislación española, trata de sintonizar los citados impuestos en todo momento, pero la realidad es que olvida estas particularidades de las cooperativas agrarias.

Para evitar esta falta de sintonía y los “maltratos” fiscales del IRPF a los agricultores cooperativistas, proponemos las siguientes:

6.2. Propuestas

1. **El capital social** aportado por los socios a las cooperativas debe tener un tratamiento fiscal similar al que obtendría en otras sociedades, dentro del ámbito de rendimientos del capital mobiliario, sea como “cesión a terceros de capitales propios”, o sea como “rendimientos derivados de la participación en fondos propios”. Este tratamiento cabe para cualquier forma de financiación a la misma: Aportación Voluntaria, Obligatoria, incorporada al Capital Social o no, o cualquier otra forma acordada en Asamblea General. Pero en referencia a los intereses pagados por esta financiación, en el hecho cooperativo caben ciertas especificaciones, tales como el libre acuerdo de retribución: a) dentro de los máximos que considera la Ley de Cooperativas, b) pero cuando sea por debajo del interés de mercado o incluso cero, lo que es habitual en la práctica, no debe ser de aplicación ningún supuesto de vinculación entre las partes o de exigencia de valor real de mercado, admitiendo sin obstáculos estos acuerdos asamblearios.
2. Las **imputaciones de pérdidas** a los socios no son actualmente deducibles en la base imponible del IRPF, salvo que se hayan compensado con retornos no distribuidos, o esperándose al momento de la transmisión o reembolso de su participación social, por baja de la cooperativa (Art. 30, Ley 20/1990). Esto es un agravio comparativo: Existe una pérdida real e inmediata para el socio, que merece una solución alternativa: Admitir la minoración en la Base Imponible del socio cooperativista, esté en módulos o esté en estimación directa, en el capítulo de rendimientos empresariales. Esta solución es coherente con el IRPF y con el Impuesto sobre Sociedades, porque supone una minoración de los rendimientos del socio, y es el equivalente a un ingreso anual negativo, puesto que las pérdidas de la cooperativa surgen de excesos de liquidaciones de cosechas de años anteriores, que pagaron Impuesto por el mismo concepto que pretendemos aminorar. En este caso, no haría falta esperar a la baja de la cooperativa, que legisla el citado artículo 30, ni haría falta su inclusión como pérdida patrimonial.

3. En cuanto a **las Reservas**, en las Cooperativas nos encontramos ante un hecho inusual para otras sociedades: La reserva Legal u Obligatoria es irrepartible. Su origen o precedencia de dotaciones surge, de los resultados extraordinarios y extracooperativos (mayoritariamente operaciones con no-socios y plusvalías), de las cuotas de ingreso y de la parte que estatutariamente conste de los resultados ordinarios con socios. En un sentido u otro, el socio, desde el punto de vista del IRPF, se encuentra mermado en sus ingresos presentes o/y futuros. En la medida que esta reserva no es repartible, hay un perjuicio para el mismo, si bien fiscalmente poco se puede hacer, salvo dos detalles: a) las cuotas de ingreso son pérdida patrimonial real y objetiva, en la medida que no es retornable y ése debería ser su tratamiento desde el mismo año que se desembolsan, sin esperar a la disolución, liquidación o baja en la cooperativa, como legisla el Artículo 30, de la Ley 20/1990. b) en la medida que estas reservas sean parcialmente retornables, como se apunta en nuevas legislaciones cooperativas, merecen un trato similar al de los incrementos de patrimonio (ganancias patrimoniales) con generación en periodos superiores a un año.
4. Si tal como se comentaba en la introducción, la mayoría de agricultores que declaran en módulos son socios de cooperativas agrarias, entre otros motivos por la transparencia e identificación de su socios, que no se da en otros sectores. Las Cooperativas tienen un complicado y especial trato en el Impuesto sobre Sociedades, que dada la irrepartibilidad de ciertos beneficios, perjudica al agricultor comparativamente. Pero la legislación fiscal tiene medidas correctoras relativamente fáciles de estos perjuicios, en el orden incluso del fomento del asociacionismo: Una fácil solución estaría en usar un índice corrector más en los **Módulos** de las Actividades Agrícolas, Ganaderas y Forestales: Si recordamos el proceso de cálculo, al volumen total de ingresos, se le aplica un coeficiente, que da un rendimiento neto previo, con sucesivas reducciones: gasóleo, amortizaciones, que producen un rendimiento neto minorado, para finalmente añadir varios índices correctores. Pues bien la propuesta idónea debería ser un índice corrector del 0.9 (reduce un 10%) en esta última fase, cuando el agricultor perciba esos ingresos de un Cooperativa.
5. En cuanto a la **doble imposición de dividendos**, ya hemos comentado que se imputa el 100% a los socios en el dividendo, y sólo se deduce el 10% si quien lo distribuye es una cooperativa protegida y un 5% cuando es una cooperativa especialmente protegida. Cabe recordar que, si se compara con imputaciones del 140% y deducciones

posteriores del 40%, y aunque parezca una paradoja, es mucho mejor trato este último, dado que aunque se impute al 140%, sobre ese rendimiento operan todas las reducciones del IRPF, y sobre todo, la deducción se aplica después del cálculo del tipo impositivo de la base general del impuesto. Esta realidad se puede demostrar matemáticamente, incluso en los momentos en que los tramos de la base general están en sus límites. Sería más coherente un tratamiento cercano al resto de sociedades: si para ellas está 5 puntos por encima de su tratamiento fiscal (del 35%), en cooperativas también, con imputación del 125% ó 120%, con deducción del 25% o 20% según sean protegidas o especialmente protegidas, respectivamente. Estos porcentajes serían similares si la legislación sobre tipos impositivos aplicables a cooperativas cambiara.

6. En cuanto a las **Aportaciones** de los **socios** de las cooperativas calificadas como Organización de Productores de Frutas y Hortalizas (**OPFH**), las actuaciones de la Administración Tributaria son absolutamente incoherentes, con la legislación europea, con la realidad cooperativa y con el tratamiento fiscal a los socios y a las Cooperativas: Si la aportación que el socio hace a la OPFH-Cooperativa es la de mera financiación, cabe entenderse que es una cesión de capitales del socio a la cooperativa, o una adquisición de una participación en los fondos propios de la misma y por lo tanto, de una u otra manera figurará en el grupo 1º de la contabilidad de la Cooperativa. Para el socio, el tratamiento sería como: a) en el caso que se devolviera el importe tras la finalización del programa operativo, un préstamo que hace a la Cooperativa, y para la Cooperativa, la recepción de un préstamo del socio; b) Si la aportación que hace el socio no fuera retornable hasta la liquidación o disolución de la cooperativa, el tratamiento sería similar al de Capital Social, es decir, una participación en fondos propios de la cooperativa. Ambas figuras figuran en el IRPF, dentro del capítulo de rendimientos del Capital mobiliario, sujeto por lo tanto al IRPF y no al IVA.

7. PUNTUALIZACIONES RELATIVAS AL REGIMEN FISCAL DERIVADO DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEY DE IMPUESTOS ESPECIALES E IVA EN LAS BODEGAS COOPERATIVAS

7.1. Introducción

Ley 38/1992 de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, Real Decreto 258/1993 de 19 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento provisional de los Impuestos Especiales de

Fabricación, Resolución 1/1994, Real Decreto 1881/1994, Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE de Consejo de Ministros. La primera de ellas se refiere a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas en distintos países y la segunda relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre estos productos. La segunda exige en su artículo 8 a la Comisión la elaboración, cada dos años, de un informe donde se refleje el funcionamiento del mercado interno, la competencia entre las distintas bebidas afectadas, el valor real de los tipos y los objetivos generales del Tratado.

En este sentido, aunque en España el valor impositivo para nuestros vinos es CERO PESETAS, la entrada en vigor de la Ley de Impuestos Especiales significó que nuestras Bodegas Cooperativas debieran cumplimentar una serie de tramitaciones administrativo-burocráticas.

7.2. Cumplimentaciones administrativo-burocráticas

1.- Todas nuestras bodegas cooperativas están obligadas a identificarse por medio de:

- N.I.F.
- C.A.E.

En este sentido, si bien una bodega cooperativa únicamente puede acceder a un solo NIF, precisará de tantos C.A.E. como actividades realice. En nuestra Comunidad Valenciana, por ejemplo, una bodega cooperativa precisará de un C.A.E. como elaboradora de vinos y de otro C.A.E. como elaboradora de Productos Intermedios (vinos licor o Mistelas Moscatel), si ellos son elaborados en la misma.

2.- Una vez obtenido el C.A.E., previa solicitud y aprobación por la Agencia Tributaria, Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales, la bodega cooperativa esta obligada a realizar, en forma y tiempo, las anotaciones contables, documentos de acompañamiento, comunicaciones semanales y trimestrales de movimiento de productos, etc., con independencia de las exigidas normativamente por Agricultura. Nos referimos a “la tenencia y llevancia” de los libros registro correspondiente a Materias primas, Procesos de Elaboración, Productos acabados y para el caso de elaboradores de “productos intermedios” el correspondiente a Mostos y Alcoholes.

En el presente caso hay que resaltar que en algunas Autonomías, la Agencia Tributaria permite y valida los libros de Agricultura como soporte de anotaciones y control para el cumplimiento de la Ley de Impuestos Especiales. Esta situación no altera para nada el

tratamiento fiscal, pero elimina una gran parte de tareas burocráticas a realizar por el personal administrativo de nuestras cooperativas.

3.- En cualquier caso, la RESOLUCIÓN 1/1994 de 10 de enero, de la Dirección General de Tributos, correspondiente a la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones relativas al régimen de depósitos distintos de los aduaneros, establece:

La delimitación del régimen de depósito distinto del aduanero. Especifica que el artículo 24, uno, de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, declara exenta de dicho impuesto las entregas de bienes “destinados a ser vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen”, “las prestaciones de servicios relacionados directamente con las entregas descritas” y “las prestaciones de servicios relacionados directamente con los bienes vinculados al régimen indicado”.

El artículo 4 de la Ley de los Impuestos especiales, contiene, entre otras, las siguientes definiciones:

- a) “El régimen suspensivo de los impuestos especiales es una situación en la que, preceptivamente, se encuentran los productos objeto de los Impuestos especiales de fabricación cuando se cumplan o se den las circunstancias que se especifican”.
- b) “... los referidos bienes se encuentran, a efectos del Impuestos sobre el Valor Añadido, vinculados al régimen de depósito distinto de los aduaneros y son aplicables, por tanto, los beneficios fiscales reconocidos en la Ley del citado Impuesto en relación con dicho régimen”.
- c) “Los beneficios fiscales no alcanzarán a las operaciones relativas a las materias primas, semielaboradas o materiales empleados en la fabricación de los productos objeto de los Impuestos Especiales, que no sean a su vez, objeto de estos impuestos”.

7.3 Abandono del régimen de depósito distinto del aduanero

La exenciones correspondientes a determinadas operaciones relativas a los bienes que han disfrutado de los regímenes suspensivos previstos, en el supuesto de abandono del régimen de depósito distinto de aduanero y con el objeto de restablecer el equilibrio fiscal, se exigirá el Impuesto eximido cuando dichos bienes se incorporen definitivamente al consumo interno, por lo que el devengo se producirá en el momento en que tenga lugar el abandono de dicho régimen.

Se exigirá, en el momento de dicho abandono la misma cuota del IVA que hubiera correspondido a las operaciones que se beneficiaron de la exención como consecuencia de la

vinculación a los regímenes suspensivos a que se refieren los epígrafes citados en la Resolución.

Así pues, cuando los bienes que abandonan el régimen procediesen de terceros países, la base imponible será la que hubiese correspondido a la importación exenta en virtud de la cual los bienes se vincularon al régimen suspensivo; si los bienes proceden de otro Estado miembro de la CEE, la base imponible será la relativa a la adquisición intracomunitaria de los bienes exenta del Impuesto por su vinculación al régimen; si proceden del interior, la que resultase de la previa entrega exenta de los bienes vinculados al régimen, si hubo incorporación o transformación de los bienes indicados anteriormente, la suma de las bases que resulten de aplicar los criterios precedentes, establecidos en cada caso.

Cuando los bienes que abandonan el régimen suspensivo fuesen el resultado de la mezcla de otros varios de distinta procedencia o de la misma procedencia pero de distintas calidades, la base imponible se formará hallando el precio medio ponderado que resulte de la contabilidad del sujeto pasivo.

El Impuesto exigido sobre la base imponible determinada en la forma indicada permitirá recuperar la cuota que hubiera correspondido a la operaciones que se beneficiaron de la exención.

7.4. Conclusiones

La incorporación y aplicación de la Ley de Impuestos Especiales al vino y su vinculación con la Ley del IVA, desde un punto de vista puramente fiscal y considerando que en nuestro caso el importe de la tasa es CERO, no ha creado mayores problemas que no sean los derivados de la tramitación burocrática. Caso contrario sería el que la COMISIÓN propusiera y aprobara una armonización fiscal indirecta de los Impuestos Especiales sobre el vino en el ámbito de la Unión Europea (del orden de 13,92 euros/ hectolitro en el caso de España y otros Estados miembros productores) que sería muy grave pues somos países donde la fiscalidad directa que soportan las empresas es más fuerte que en los países nórdicos, mediante los impuestos de sociedades.

Como curiosidad e información de casos específicos que se suelen dar en operaciones de embotellados entre cooperativas y cooperativas empresas embotelladoras, remitimos a la respuesta de la SG de Impuestos sobre el Consumo a una cuestión del régimen aplicable a dichas operaciones a efectos del Impuesto Sobre el Valor Añadido. (Nº CONSULTA 1715/98, Fecha salida 30/10/98)

8. IMPUESTOS ESPECIALES. HIDROCARBUROS

Desde la perspectiva de la actividad de las Cooperativas Agrarias como detallistas en la distribución de carburantes, cabe analizar alguno de los aspectos fiscales que influyen, a veces de forma determinante, en tal actividad.

En este sentido, se han utilizado las especialidades fiscales, tanto de la Cooperativa, como la del gasóleo b a veces también denominado agrícola, para limitar su actividad minorista de distribución. En el primer supuesto, con la incorporación de una disposición adicional en la vigente Ley 34/1998, de Hidrocarburos, que impide a las Cooperativas la distribución de carburantes a no socios. En el segundo, por el hecho de que el gravamen del Impuesto Especial que pesa sobre el gasóleo b, a través de un tipo reducido, es menor que el correspondiente a otros carburantes.

En este último aspecto, cabe resaltar, que la Directiva 92/81 CEE, del Consejo, permite a los Estados miembro una reducción e, incluso, exención del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Así, en España, dicho Impuesto para los gasóleos tiene un tipo o cuantía 0 en su utilización para la pesca. Mantiene un tipo reducido para su uso por determinada maquinaria agrícola, entre otros supuestos, y un tipo ordinario para su utilización en vehículos, ya como gasóleo a. Dicha reducción de Impuesto sería puesta en práctica por varios países de la Unión Europea como fórmula para reducir el coste del gasóleo para los agricultores a finales de 2000, como consecuencia del fuerte incremento sufrido por este medio de producción.

Hay que señalar también, que desde hace ya años se está analizando en el ámbito comunitario la posibilidad de armonizar la fiscalidad de la energía. Al respecto se debe tener en cuenta que, en ningún caso, cabría llegar a una uniformidad cuantitativa del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos para todos los países de la Unión, sin tener en cuenta la renta y capacidad tributaria de los sujetos afectados.

Un problema específico para las Cooperativas Agrarias en la gestión del Impuesto Especial deviene del escaso desarrollo del vigente Reglamento del Impuesto, Real Decreto 1165/1995, por lo que se refiere a la forma y requisitos de pago, artículos 106 y 107, habida cuenta que en el normal funcionamiento de las Cooperativas, no se procede a cargar y cobrar instantáneamente al socio el coste del carburante en el momento que éste lo retira de la misma. De hecho, desde la Confederación de Cooperativas Agrarias de España, se planteó, en 1994, esta cuestión de la venta a crédito de carburantes por la Cooperativa al socio, admitiéndose tal supuesto por el Departamento de Impuestos Especiales y Aduanas de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

No obstante lo anterior, se han producido ya Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, Extremadura y Andalucía, así como una reciente Resolución del TEAC en sentido contrario. Esta situación, con el inicio ya de inspecciones a Cooperativas en este tema por parte de las Agencias Tributarias territoriales, ha motivado que CCAE se dirija al Departamento citado a principios de 2002, pidiendo el desarrollo comentado. Estos supuestos se agravan o dificultan más aún, cuando la Cooperativa que distribuye cuenta con una Sección de Crédito, ya que por el desconocimiento de la Inspección, se buscan o plantean defectos de gestión en esta actividad, al confundir los abonos que se realizan en las cuentas asociadas a las tarjeta de gasóleo bonificado con la cuentas de los socios en la Sección.

Un última cuestión dentro de la regulación reglamentaria del pago por medio de tarjeta gasóleo bonificado, hace referencia a que la incorrecta gestión del mecanismo de pago representado por estas tarjetas, hace irrelevante que el producto sea destinado al fin previsto o no (el uso como gasóleo agrícola) y establece una consecuencia jurídica idéntica para aquella que para el uso en fines no agrícolas, es decir, la exigencia de la diferencia de tipos en ambos casos. De esta forma, una mera exigencia formalista, ofrece unos resultados absolutamente desproporcionados, cuestión que se hace de primera necesidad corregir.

CONSIDERACIONES FINALES

Hablar de reforma fiscal de las Cooperativas produce siempre cierta incertidumbre. Parece que nos movemos en una situación contradictoria; desde aquellos que opinan que lo mejor es dejar todo como está, quizás con algún ligero retoque, a aquellos favorables a una revisión general de la situación tributaria.

Sin embargo, al presentar estas primeras notas de reforma que, evidentemente, deberán ser revisadas y ampliadas en profundidad, lo que se pretende es impulsar un debate clarificador no tanto sobre la conveniencia “estratégica” de reformar o no, sino aportando un instrumento más o menos objetivo y detallado que facilite la posible decisión aquí comentada. Los cambios que se están produciendo; reforma de la LIS, IRPF, Imposición local, nuevo Plan General Contable adaptado a las normas cooperativas, modificación en la regulación sobre la obligación de expedir facturas, etc., acompañados de una profunda revisión de la PAC ya inminente, pueden dar nueva luz a la decisión que, finalmente, se adopte.

* Documento realizado con la colaboración de M^a del Mar Marín, José Antonio Gómez-Limón, Agustín Romero, Javier Calvet, Rafael Michelena, Manuel Martín y José Cardona.