

RÉGIMEN FISCAL DE LA SOCIEDAD COOPERATIVA EUROPEA.



José Luis Bouso Huerta, Inspector de finanzas de la Diptación Foral de Bizkaia.

La consecución de un Mercado Único europeo implica no sólo que se eliminen los obstáculos a los intercambios comerciales, sino también que las estructuras de producción se adapten a la dimensión comunitaria del mercado. Para ello es esencial que las empresas, sean del tipo que fueren, cuyas actividades no respondan exclusivamente a necesidades existentes a nivel local, sean capaces de reorganizar sus actividades a escala europea. Ello requiere la producción de normas europeas que regulen el régimen societario de empresas que operen en todo el espacio económico europeo y que, tales normas, faciliten la constitución y funcionamiento de dichas sociedades, de forma que se rebasen los límites estrictamente nacionales.

Ahora bien, el marco jurídico en el que las empresas ejercen sus actividades en la Unión Europea continúa basándose en las legislaciones nacionales. Esta situación constituye un obstáculo significativo a la reagrupación entre sociedades de Estados miembros distintos, y por esta razón el Consejo adoptó el Reglamento CE/2137/85, relativo a la Agrupación Europea de Interés Económico y el Reglamento CE/2157/2001 relativo al Estatuto de la Sociedad europea. Pero estos instrumentos no están adaptados a las especificidades de las sociedades cooperativas, por ello el Consejo de la Unión Europea aprobó el Reglamento CE/1435/2003, de 22 de julio, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE), con el fin de dotar a las cooperativas de instrumentos jurídicos adecuados y propios, que faciliten el desarrollo de sus actividades transnacionales, mediante la colaboración, cooperación o fusión entre cooperativas existentes pertenecientes a distintos Estados miembros, o a través de la creación de nuevas sociedades cooperativas a escala europea.

El Reglamento CE/1435/2003, de la SCE, entró en vigor el día 21 de agosto de 2003, pero su aplicación se difiere al 18 de agosto de 2006. El Reglamento de la SCE, por su condición de Reglamento comunitario, es una norma de aplicación directa en los Estados miembros, sin necesidad de adaptación de las correspondientes normativas nacionales.

1.- RÉGIMEN LEGAL DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.

El artículo 10.23 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco de 1979 establece la competencia exclusiva en materia de cooperativas para la Comunidad Autónoma Vasca, así como las normas del vigente Concerto Económico con el País Vasco (Ley 12/2002, de 23 de mayo) le atribuyen la competencia tributaria en materia de sociedades cuando se dan los presupuestos que operan como punto de conexión respecto a ellas y que será objeto de desarrollo a continuación.

La normativa sustantiva mercantil propia de las cooperativas ha sido desarrollada por la Ley del Parlamento Vasco número 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi (que deroga y moderniza la Ley de 11 de febrero de 1982, que anteriormente regulaba la materia), modificada parcialmente por la Ley 1/2000, de 29 de junio, y desarrollada reglamentariamente por el Decreto 58/2005, de 29 de marzo. El hecho de que la citada Ley de 1982 fuera una de las primeras en aprobarse en el recién creado Parlamento Vasco da una idea de la importancia estratégica que el fenómeno cooperativo ha tenido históricamente y tiene en la actualidad en el País Vasco, sobre todo, en algunas zonas del mismo.

El establecimiento, mantenimiento y regulación de la normativa tributaria en la Comunidad Autónoma del País Vasco corresponde a las Juntas Generales de los Territorios Históricos en virtud del artículo 1 de la Ley del Concierto Económico, por lo que han sido los distintos Territorios Históricos los que han desarrollado la normativa tributaria sobre régimen fiscal de cooperativas, que en estos momentos se encuentra recogida en sendas Normas Forales de 1997, que regulan de una manera sustancialmente idéntica el régimen fiscal de las cooperativas en los tres Territorios Históricos: en el Territorio Histórico de Álava por medio de la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, en Bizkaia por medio de la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y en Gipuzkoa por la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, de Régimen Fiscal de las Cooperativas, siendo destacable la práctica uniformidad en la regulación de este régimen fiscal.

La base jurídica para ese tratamiento normativo diferenciado para las sociedades cooperativas tenemos que encontrarla en la Constitución Española de 1978, que en su Título VII, dedicado a regular los principios rectores de la Economía y la Hacienda, contiene el artículo 129.2, que, por lo que se refiere al régimen de las cooperativas, establece que “los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán mediante una legislación

adecuada, las sociedades cooperativas”. Este mismo artículo establece además que “[los poderes públicos] también establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción”.

Ante todo, hay que decir que las citadas Normas Forales suponen el desarrollo de lo dispuesto en dicho artículo 129.2 de la Constitución en lo que afecta al ámbito territorial de los Territorios Históricos, y guarda estrecha relación, como no podía ser de otra manera, con lo dispuesto en la citada Ley 4/1993 de Cooperativas de Euskadi, que es el referente sustantivo fundamental en nuestro ámbito territorial en esta materia. Se considera, por tanto, a las sociedades cooperativas como objeto de especial atención por el legislador, que es consciente de sus especiales características como entes asociativos y de su función social y, por lo tanto, se les reconocen determinados beneficios fiscales.

Esta exposición se va a centrar especialmente en la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia, pero las conclusiones que extraigamos son extrapolables a los otros dos Territorios Históricos, dada esa uniformidad en la regulación que comentamos.

2.- ÁMBITO DE APLICACIÓN SUBJETIVO DE LAS NORMAS FORALES SOBRE RÉGIMEN FISCAL DE COOPERATIVAS.

Partiendo del hecho de que nos encontramos ante una Sociedad Cooperativa Europea, ya tenga su domicilio social (en donde tenga su administración central) en el estado español o lo tenga en cualquiera de los otros Estados miembros, que realiza actividades económicas dentro del territorio de la CAPV, al igual que ocurre con el resto de sociedades, lo primero que habrá que determinarse es cuál es la normativa tributaria con la que se va a calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, es decir, si se va a aplicar cualquiera de las tres Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos de la CAPV, si se va a aplicar la normativa de territorio común o incluso la normativa correspondiente de la Comunidad Foral de Navarra.

Dentro de las normas generales que recoge la Norma Foral 9/1997, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas del TH de Bizkaia, el artículo 1 establece que el régimen tributario que se regula en la misma, se aplicará a las cooperativas a las que sea de aplicación la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, sin perjuicio de la aplicación de las normas tributarias generales del Territorio Histórico en lo no previsto por esta Norma Foral. Queda, por tanto, claro el carácter supletorio del régimen tributario general propio de las personas jurídicas en cada territorio.

Evidentemente, la determinación de las sociedades a las que va a afectar nos obliga a acudir a la Ley del Concierto Económico, que en su artículo 14 establece a qué sociedades va a ser de aplicación la normativa del Territorio Histórico correspondiente (frente a la normativa de territorio común), que ha sido desarrollado en el artículo 2 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia, que concreta esos criterios en relación a las sociedades, y por lo tanto, a las cooperativas, y establece que se aplicará la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sociedades a:

1.- Las que tengan su domicilio fiscal en Bizkaia, excepto aquellas en los que concurran las dos siguientes circunstancias (en cuyo caso se aplicaría la normativa de territorio común):

- su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros.

- y en dicho ejercicio anterior, hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones.

2.- Las que tengan su domicilio fiscal en territorio común y se cumplan las tres siguientes condiciones:

- su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros.

- y hubieran realizado en dicho ejercicio la totalidad de sus operaciones en el País Vasco.

- y hubieran realizado en Bizkaia una proporción mayor

del volumen de sus operaciones que en cada uno de los otros dos Territorios Históricos.

Éstos son los casos en los que se va a aplicar por tanto la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas del TH de Bizkaia, y en el resto de ellos se aplicará la Ley 20/1990 de territorio común o las Normas Forales correspondientes de los otros Territorios Históricos.

Sin embargo, en el supuesto de que se trate de Sociedades Cooperativas Europeas domiciliadas en otro Estado miembro de la UE diferente del español, el artículo 21 del Concierto Económico determina que a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de entidades residentes en el extranjero, les será de aplicación la normativa foral vizcaína del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (Norma Foral 5/1999, de 15 de abril) de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 del CE para las cooperativas residentes en territorio español, aplicando los mismos puntos de conexión que hemos visto en los párrafos anteriores para las cooperativas con domicilio social en el estado español.

Es decir, a las Sociedades Cooperativas Europeas no residentes en territorio español que obtengan rentas mediante establecimiento permanente domiciliado en el Territorio Histórico de Bizkaia les será de aplicación la NF 5/1999, cuando:

- Su volumen de operaciones en el ejercicio anterior sea igual o inferior a 6 millones de euros, con independencia del lugar en el que operen.

- Su volumen de operaciones en el ejercicio anterior exceda de 6 millones de euros y, en dicho ejercicio, el volumen de operaciones realizado en territorio de régimen común sea inferior al 75 por 100 del mismo.

Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

A los efectos de determinar el volumen de operaciones en relación con los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, en Bizkaia, por medio de la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, se establece que se tendrán en cuenta las contraprestaciones de, entre otras, las entregas de bienes y prestaciones de servicios, tanto habituales como ocasionales, realizadas en la actividad del sujeto pasivo.

El domicilio fiscal de las cooperativas será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

Cuando, por aplicación de estas normas, no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, se entenderá que las entidades tienen su domicilio fiscal en Bizkaia cuando, teniendo en el País Vasco el mayor valor de su inmovilizado, tengan en el Territorio Histórico de Bizkaia un valor de su inmovilizado superior al que tengan en cada uno de los otros dos Territorios Históricos.

Por lo que se refiere al domicilio social, el art. 3 de la Ley de la Ley 4/1993 de Cooperativas de Euskadi, establece que la cooperativa tendrá su domicilio social, dentro del territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el lugar donde realice preferentemente las actividades con sus socios o donde centralice la gestión administrativa y la dirección empresarial. De igual forma, la Ley 27/1999, de Cooperativas de territorio común, establece que la cooperativa fijará su domicilio social dentro del territorio español, en el lugar donde realice principalmente su actividad o centralice su gestión administrativa y dirección.

Una vez determinada la normativa a aplicar para calcular la cuota del Impuesto sobre Sociedades de la SCE, habrá que determinar en que Administración o Administraciones tributarias corresponde realizar el ingreso de esa cuota resultan-

te. En este sentido, corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia la exacción del Impuesto:

a) en exclusiva cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiese excedido de 6 millones de euros.

b) en proporción al volumen de operaciones realizado en Bizkaia durante el ejercicio, siempre que el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 6 millones de euros.

La proporción del volumen de operaciones realizado en cada territorio, foral o común, durante el ejercicio se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.

3.- CLASIFICACIÓN DE LAS COOPERATIVAS A EFECTOS FISCALES.

El artículo 2 de la Norma Foral 9/1997 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia, establece la clasificación de las cooperativas según el criterio de su nivel de protección fiscal, que, como veremos, es el esqueleto de todo el régimen fiscal de las cooperativas, es su elemento nuclear, puesto que en función de cómo quede clasificada la cooperativa va a variar todo su régimen fiscal, así sus particularidades como las distintas exenciones o bonificaciones de las que van a gozar.

Básicamente se determinan dos tipos de cooperativas:

1. Cooperativas protegidas.

Dentro de ellas se puede distinguir entre:

- a) Cooperativas [simplemente] protegidas.
- b) Cooperativas especialmente protegidas.

2. Cooperativas no protegidas.

Hay que precisar además, que las cooperativas especialmente protegidas son una subespecie de las cooperativas protegidas, por lo que tienen que cumplir los requisitos para ser cooperativa protegida,

y cumplir además los específicos para ser acreedora de la especial protección, es decir, todas las cooperativas especialmente protegidas deben ser primeramente cooperativas protegidas.

En Álava y Gipuzkoa y en el Estado, se incluye un artículo que crea una Comisión Consultiva de Régimen Fiscal de Cooperativas formada por representantes de la Administración y del mundo cooperativo para tratar sobre aspectos relevantes de su régimen fiscal. En Bizkaia no se ha creado ese órgano por la Norma Foral 9/1997, puesto que se juzga innecesaria la existencia de tres órganos distintos en los Territorios Históricos, puesto que cumpliría su función de igual modo uno sólo para el conjunto de la Comunidad Autónoma Vasca dada la coordinación que se da entre los tres Territorios Históricos en esta materia.

4.- COOPERATIVAS PROTEGIDAS Y NO PROTEGIDAS.

El artículo 3 de la Norma Foral 9/1997 establece dos requisitos para considerar a una cooperativa como protegida fiscalmente, y que son:

- Ajustarse a los principios y disposiciones de la Ley 4/1993, de Cooperativas de Euskadi o a la Ley de Cooperativas aplicable en su caso.

- Y no incurrir en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida que se recogen en el artículo 11 de la Norma Foral sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia, y que seguidamente se expondrán.

El artículo 10 de la Norma Foral 9/1997 define a las cooperativas no protegidas como aquéllas que, aun constituidas regularmente y debidamente inscritas en el Registro de Cooperativas correspondiente, incurran en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida recogidas en el artículo 11, que son las siguientes:

1. No efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción Cooperativa, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en la legislación cooperativa que le sea de aplicación.

2. Repartir entre los socios los Fondos de Reserva que tengan carácter de irrepartibles.

3. Aplicar cantidades del Fondo de Educación y Promoción Cooperativa a finalidades distintas de las previstas por la Ley.

4. Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.

5. Retribuir las aportaciones de los socios al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un Fondo Especial constituido por acuerdo de la Asamblea General.

6. Cuando los retornos sociales fueran acreditados a los socios en proporción distinta a la establecida en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea General.

7. No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea General.

8. Cuando las aportaciones al capital social de los socios excedan los límites legales autorizados.

9. Participar la cooperativa, en cuantía superior al 25 por 100, en el capital social de entidades no cooperativas.

El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50 por 100 de los recursos propios de la cooperativa.

10. La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las Leyes.

11. Emplear trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales por aquellas cooperativas respecto de las cuales exista tal limitación.

12. La existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en el plazo de doce meses.

13. La reducción del capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de doce meses.

14. La paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa justificada.

15. La conclusión de la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.

16. La falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales.

5.- COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS.

La Norma Foral sobre Régimen Fiscal de Cooperativas a la hora de delimitar el ámbito de la protección fiscal articula dos niveles de protección. De entre todas las cooperativas protegidas, algunas de ellas, se consideran especialmente protegidas y van a disfrutar de un mayor nivel de protección.

El artículo 4 de la Norma Foral 9/1997 establece que las cooperativas que van a poder ser especialmente protegidas, siempre que cumplan los requisitos que se determinan para cada una de ellas, son las siguientes:

Cooperativas de trabajo asociado.

Cooperativas agrarias.

Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.

Cooperativas de consumo.

Cooperativas de enseñanza.

Cooperativas de viviendas.

6.- REGLAS ESPECIALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Se establecen una serie de reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades a las cooperativas. Se trata de normas de ajuste técnicas, que tratan de adaptar las normas del Impuesto a las características especiales de las cooperativas. Estas reglas especiales se aplican a todas las cooperativas constituidas regularmente y que hayan sido inscritas en el correspondiente Registro de Cooperativas, foral, estatal o, en su caso, comunitario, con independencia de que cumplan o no los requisitos para gozar de la protección fiscal prevista en la Norma Foral 9/1997, teniendo en cuenta eso sí, que en caso de que cualquier cooperativa incurra en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida tributará al tipo general del Impuesto sobre Sociedades (32,6 o 30 por 100, según los casos).

Abordaremos los siguientes puntos específicos, teniendo en cuenta en todo momento que partimos del concepto de base imponible definido conforme a la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

- 1) Determinación de la base imponible.
- 2) Deuda tributaria.
- 3) Actualización de las aportaciones sociales.

1. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

A) Valoración de las operaciones cooperativizadas.- Las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios se computarán por su valor de mercado, entendiendo éste como el que hubiera sido concertado entre partes independientes en dichas operaciones.

En el caso común de los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo se calculará según las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena

B) Gastos deducibles.- La relación de supuestos especiales de gastos deducibles son los siguientes:

1. Anticipos laborales.

En el caso específico de las cooperativas de trabajo asociado, los anticipos laborales estarán valorados a precios de mercado, y por lo tanto, serán deducibles en la medida en que no superen la media de las retribuciones de los trabajadores por cuenta ajena encuadrados en el sector en el que opera la cooperativa. Si exceden de esa cifra, no va a ser deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ese exceso, por tener la consideración de retornos cooperativos.

2. Fondo de Reserva Obligatorio (FRO).

Es deducible el 50 por 100 de las cantidades que anualmente se destinen por obligación legal o estatutaria al FRO. Esto significa que será deducible el 50 por 100 del 20 por 100 (dotación mínima del FRO) ó del 25 por 100 de los excedentes, según el caso, o bien los importes que se hayan fijado estatutariamente, si son mayores.

La explicación radica en que la Ley 4/1993 de Cooperativas de Euskadi, establece que, en tanto el Fondo de Reserva Obligatorio no alcance un importe igual al 50 por 100 del capital social, la dotación mínima establecida en favor del Fondo de Educación y Promoción Cooperativa podrá reducirse a la mitad.

3. Fondo de Educación y Promoción Cooperativa.

Las dotaciones realizadas al FEyPC son deducibles en su totalidad, con la circunstancia limitativa de que la cuantía deducible, bien por estar recogido en la ley o bien en los estatutos, no puede exceder en ningún caso del 30 por 100 de los excedentes netos.

Las dotaciones al Fondo, así como las aplicaciones que requiera el plan, ya se trate de gastos corrientes o de inversiones para el inmovilizado, se reflejarán separadamente en la conta-

bilidad social, en cuentas que indiquen claramente su afectación a dicho fondo.

Las partidas de gastos, pérdidas, ingresos y beneficios trasladados a la cuenta de resultados del Fondo no se tendrán en cuenta para la determinación de la base imponible.

4. Intereses a las aportaciones al capital social.

Se permite la consideración como gasto deducible de los intereses devengados por los socios por sus aportaciones tanto voluntarias como obligatorias, siempre que el tipo de interés no exceda del legal del dinero (4 por 100 durante 2006) incrementado en dos puntos para los socios y en cuatro puntos para los socios colaboradores o inactivos.

5. Aportación a instituciones de cooperación intercooperativa.

Es necesaria la aprobación expresa por parte de la Administración tributaria para la práctica de la deducción. Las cantidades aportadas irán destinadas al saneamiento financiero o a la promoción y desarrollo de cooperativas o de nuevas actividades.

2. DEUDA TRIBUTARIA.

A) Tipo impositivo.-

Las cooperativas sin ningún tipo de protección fiscal tributan al tipo general, es decir, en caso de tener la consideración de pequeñas empresas el 30 por 100 por los primeros 100.000 euros de base liquidable y el 32,6 por 100 por el resto, y las demás empresas el 32,6 por 100 por la totalidad de sus resultados.

No existe ninguna circunstancia diferente con respecto a la fiscalidad del resto de sociedades mercantiles salvo las consideraciones expuestas anteriormente (Anticipos laborales, Fondo de Reserva Obligatorio, Fondo de Educación y Promoción Cooperativa e Intereses a las aportaciones al Capital Social).

Todas las cooperativas fiscalmente protegidas (tanto las comunes como las especiales) tributarán al 21 por 100 por la totalidad de sus resultados, no haciéndose distinción entre resultados cooperativos y extracooperativos. Los que tengan consideración de pequeña empresa tributarán al 19 por 100 por los 100.000 primeros euros de base liquidable y el 21 por 100 por el resto.

Téngase en cuenta, además, que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 49 de la NF 3/96 del Impuesto sobre Sociedades, se entenderá como pequeña empresa aquella que cumpla los siguientes requisitos:

- que lleve a cabo una explotación económica.
- que su volumen de operaciones no supere los 6 millones de euros, o bien, que su inmovilizado neto no rebase los 2.400.000 euros.
- que su plantilla no supere las 50 personas empleadas.
- que no se halle participada directa o indirectamente en más de un 25 % por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos.

Las cooperativas especialmente protegidas tienen adicionalmente reconocida una bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra.

B) Deducciones de la cuota.-

a) Para evitar la doble imposición.

Hace referencia exclusivamente a las cooperativas protegidas y especialmente protegidas. La deducción para evitar la doble imposición de retornos es del 10 por 100 de los percibidos. Bajará al 5 por 100 cuando se trate de especialmente protegida.

b) Por creación de empleo.

Será de aplicación a la admisión definitiva, una vez superado el periodo de prueba, de nuevos socios trabajadores en las cooperativas de trabajo asociado o, en general, de socios de trabajo en cualquier cooperativa.

En el caso de las cooperativas de trabajo asociado, existe además una bonificación del 90 por 100 de la cuota íntegra,

durante los primeros 5 años de su actividad, si está integrada al menos en un 50 por 100 por socios minusválidos.

c) Igualmente, merece destacar la modificación que introduce la Disposición Adicional Tercera en la regulación de la deducción del 10 por 100 por dotaciones a la Reserva especial (para inversiones productivas y/o actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético prevista en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades). Este beneficio estaba previsto originariamente para los sujetos pasivos que tributan al tipo general y en virtud de esta disposición se extiende también a las cooperativas fiscalmente protegidas.

7.-RÉGIMEN DE PROTECCIÓN FISCAL.

Se mantiene un doble nivel de protección fiscal, el que se reconoce a las cooperativas protegidas y el otorgado a las especialmente protegidas.

A) BENEFICIOS FISCALES APLICABLES EN LOS DISTINTOS IMPUESTOS A LAS COOPERATIVAS PROTEGIDAS.

1) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en adelante ITP y AJD, exención por todos los conceptos que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen fijo del IAJD para los documentos notariales, respecto de los siguientes actos, contratos y operaciones: los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión. En ningún caso se bonificará la disolución o la reducción de capital.

Como observamos, quedan fuera del ámbito de protección las operaciones de disolución y disminución del capital, lógicamente porque lo que se pretende es incentivar la creación de cooperativas y su fortalecimiento evitándoles costes fiscales, no su debilitamiento o desaparición.

La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.

Por la adquisición de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción Cooperativa, para el cumplimiento de sus fines.

2) En el Impuesto sobre Sociedades, se establece que a la base liquidable de las cooperativas fiscalmente protegidas se aplicará un tipo del 21 por 100.

Por otra parte, también se incluye un tipo de gravamen más benigno para cooperativas de reducida dimensión, en los términos establecidos para las pequeñas empresas en el régimen general del IS, es decir, se les aplicará el tipo del 19 por 100 a la parte de base liquidable comprendida entre 0 y 100.000 euros y, en su caso, el 21 por 100 al resto de la base liquidable.

3) Asimismo, gozarán en el Impuesto sobre Sociedades de libertad de amortización de los elementos del activo fijo nuevos (aquellos que no han sido incorporados al inmovilizado de otro sujeto pasivo) adquiridos en el plazo de 3 años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas correspondiente (estatal o autonómico). La cantidad fiscalmente deducible en concepto de libertad de amortización, una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio en cuantía no inferior a la mínima, no podrá exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados de la cooperativa disminuido en las dotaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio, y en las participaciones del personal asalariado en los excedentes disponibles. Este beneficio es compatible, para los mismos elementos, con la deducción por inversiones establecida en la NF del IS.

4) En el Impuesto sobre Sociedades, deducción de la cuota líquida del 10 por 100 de las cantidades que se destinen a la Reserva para Inversiones Productivas y/o Reserva para la Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético en las mismas condiciones establecidas para el resto de sociedades.

5) En lo que se refiere a los tributos locales, se establece una bonificación del 95 por 100 sobre la cuota y, en su caso, de los recargos del IBI correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria.

B) BENEFICIOS FISCALES APLICABLES A LAS COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS.

Las cooperativas especialmente protegidas disfrutarán, además de los reconocidos a las protegidas, de los siguientes beneficios fiscales:

1) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados_exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios. A pesar de no indicarlo, parece lógico que la exención no alcanza en ningún caso a los documentos gravados por el gravamen fijo del Impuesto sobre AJD, tal como ocurría en el caso de las bonificaciones aplicables a las cooperativas protegidas.

2) En el Impuesto sobre Sociedades, gozarán de una bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra del IS.

La bonificación será del 75 por 100 para las explotaciones asociativas consideradas prioritarias por la Ley 19/95 de Modernización de las Explotaciones Agrarias, siempre que se trate de cooperativas agrarias especialmente protegidas.

De acuerdo con la DA 2ª de la NF de Régimen Fiscal de Cooperativas de Bizkaia, las Cooperativas de trabajo asociado fiscalmente protegidas que integren, al menos, un 50 por 100 de socios minusválidos y acrediten que, en el momento de su constitución, estos socios se encontraban en situación de desempleo, gozarán de una bonificación del 90 por 100 de la cuota íntegra del IS durante los 5 primeros años de actividad social, en tanto se mantenga el referido porcentaje de socios.

8.- APLICACIÓN Y PÉRDIDA DE LOS BENEFICIOS FISCALES.

Los beneficios fiscales, exenciones y bonificaciones, establecidos en la Norma Foral 9/1997, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas del TH de Bizkaia, se aplican a las cooperativas protegidas y, en su caso, a las especialmente protegidas de forma

automática, es decir, sin necesidad de previa resolución o declaración administrativa sobre su procedencia. Corresponde a los órganos de la Inspección de los Tributos comprobar si la cooperativa en cuestión cumple o no los requisitos exigidos por dicha Norma Foral para el disfrute de los mismos.

De igual forma, la pérdida de los beneficios también se produce de forma automática, de tal forma que la concurrencia de alguna de las circunstancias tipificadas en el art.11 de la NF 9/1997 como causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida determinará la aplicación del régimen tributario general y la privación de los beneficios disfrutados en el ejercicio económico en que se produzca, sin perjuicio de lo previsto en la Norma Foral

General Tributaria y su normativa de desarrollo sobre infracciones y sanciones tributarias e intereses de demora.

José Luís Bouso Huerta. Economista. Inspector de Finanzas de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Don José Luis Bouso