

CONSECUENCIAS FISCALES DE LA INCORRECTA APLICACION DEL FONDO DE EDUCACIÓN Y PROMOCIÓN¹

Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 noviembre 2012 (RJ\2012\10890)

María Pilar Alguacil Marí
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia

SUMARIO

1. La cuestión litigiosa. 2. La normativa fiscal aplicable. 3. Las cuestiones planteadas ante el Tribunal.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 es la primera de este Tribunal en tratar el tema de los efectos fiscales de la aplicación de las cantidades destinadas al Fondo de Educación y Promoción, sobre el que existe, sin embargo, cierta doctrina jurisprudencial y administrativa. En el presente caso se analiza además, la relación entre el tratamiento como causa de pérdida de la condición de protegida y la deducibilidad de las cantidades aportadas a dicho Fondo.

1. El presente trabajo es un resultado de la investigación realizada en el marco del proyecto financiado por el Ministerio de Economía y competitividad con referencia DER2012-39223-C02-01, del que la autora es investigadora principal, con el título FACTORES NORMATIVOS Y DE POLITICAS PUBLICAS EN EL EXITO DE LA EMPRESA SOCIAL.

1. La cuestión litigiosa

En el caso enjuiciado, se trata de una cooperativa que destinó cantidades del Fondo de Educación y Promoción a la prestación de ayudas para la escolarización de los hijos de cooperativistas y empleados en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 66 de sus Estatutos, que disponía: “ el fondo de educación y promoción tendrá por objeto prestar a los socios y empleados una ayuda económica relativa a su formación y la de sus familiares, asistencia social y promoción cooperativa...”, añadiendo su artículo 67, que se destinará a: “...proporcionar una ayuda a cada cooperador o empleado, en relación con el número de hijos, que se hallen cursando estudios en ciclo superior de la enseñanza obligatoria, de enseñanza media y estudios superiores...”

Debe tenerse en cuenta que es una cooperativa sometida a la ley gallega 5/1998, que por su parte, establece los fines del Fondo de Educación y Promoción Cooperativa en su art. 68.2 en los siguientes términos:

“2. El Fondo de Formación y Promoción Cooperativa se destinará, en aplicación de las líneas básicas fijadas por los estatutos o por la asamblea general, a actividades que cumplan alguna de las siguientes finalidades:

a) A formación de las personas socias y trabajadoras en los principios cooperativos.

b) A formación profesional adecuada a la actividad cooperativizada de las personas socias y trabajadoras. (...)”

La cuestión tratada en la Sentencia viene referida a la consideración de dicha dotación como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, así como a si se habría incurrido en una causa de pérdida de la protección fiscal.

2. La normativa fiscal aplicable.

El tratamiento fiscal tratado en la sentencia se contiene, de un lado, en el artículo 13.3) de la ley 20/1990, que considera **causa de pérdida de la condición de fiscalmente protegida:**

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

Por otra parte, el art. 18.2 de la misma ley establece el carácter de dicha dotación como **gasto deducible:**

“En la determinación de los rendimientos cooperativos tendrán la consideración de gastos deducibles los siguientes:

(...) 2. Las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción, con los requisitos que se señalan en el artículo siguiente.”

Por su parte, el art. 19.1 incluye, entre dichos requisitos: “El Fondo se aplicará conforme al plan que apruebe la Asamblea General de la cooperativa.” Este último tratamiento como gasto deducible de los rendimientos cooperativos se aplica incluso a las cooperativas no protegidas, ya que se considera una norma de ajuste (art. 6.2 de la ley 20/1990).

3. Las cuestiones planteadas ante el Tribunal

La Sentencia de la AN, de 18 de junio de 2009 (PROV 2009/ 301177) recurrida ante el Tribunal Supremo, determinó que la cooperativa había incurrido en causa de pérdida de la condición de fiscalmente protegida, amén de que las cantidades destinadas al fondo no podían constituir gasto deducible.

Cuatro fueron las cuestiones planteadas en el recurso ante el TS:

1) La **injerencia competencial** de la Administración tributaria en la determinación de los fines legales del Fondo.

En efecto, la cooperativa había destinado el FEP a un destino específicamente contemplado en sus Estatutos, y éstos habían sido obtenidos una calificación favorable por la Xunta de Galicia, que aprobó la inscripción de los mismos. El Tribunal desestima dicha injerencia competencial basándose en la dicción del art. 38 de la ley 20/1990, que establece la competencia de la Inspección para comprobar el cumplimiento de los requisitos para la protección fiscal, y en el hecho de que la Xunta tenía en aquel momento una competencia limitada en materia de cooperativas.

Resulta llamativo, sin embargo, que no se haya basado en el principio de autonomía calificadora del Derecho tributario contenido en el art. 13 de la ley 58/2003, General Tributaria. Sin embargo, es correcto, ya que no se trata en este caso de que la ley tributaria rehaga la calificación de la ley sustantiva, sino que la competencia para comprobar el cumplimiento de la ley sustantiva, a cuyo tenor y espíritu remite la ley fiscal en el art. 13 de la ley 20/1990. Ahora bien, no podemos dejar de señalar que la solución a la que llega el Tribunal, si bien con las reservas de lo limitado de la competencia de la Xunta, introduce un factor

indudable de inseguridad jurídica para las cooperativas, que confían válidamente en que sus Estatutos cumplen la normativa de aplicación si son calificadas favorablemente por el órgano primeramente llamado a comprobarlo, y por la Administración dimanante de la instancia política que emitió la norma: la Comunidad Autónoma.

2) La **deficiente interpretación de las finalidades legales** establecidas para el Fondo de Educación y Promoción.

En efecto, la cooperativa indica que las ayudas prestadas podrían encuadrarse en otro de los supuestos contemplados en la ley gallega, en el art. 68.2.f), en su redacción en aquel momento (ejercicios 1997-2000):

“f) La promoción cultural, profesional y social de la comunidad en general”

El Tribunal Supremo, sin embargo, considera – sorprendentemente- que debe tenerse en cuenta la intención subjetiva de encuadrarlo en la primera causa, y no la posibilidad objetiva de que cumpla fines legales. Así, dice: “Ciertamente las familias de los socios y empleados de la cooperativa forman parte del entorno social inmediato y de la comunidad en general, pero las aplicaciones del fondo de educación y promoción no se realizaron teniendo en cuenta esa segunda circunstancia sino la primera ...”.

3) La **deducibilidad de las cantidades destinadas al fondo**, ya que en todo caso, el defecto sería causa de pérdida de la condición de protegida.

En este punto debe tenerse en cuenta que la Inspección aquí sí consideró como gasto deducible las ayudas a los empleados, no como dotación al FEP, sino como retribuciones salariales en especie, que constituyen gasto deducible en cualquier empresa. Sin embargo, en relación con las ayudas a cooperativistas, dicha calificación no era posible.

Ahora bien, el art.18.2 y 19.1 de la ley 20/1990 considera deducible la dotación al FEP ajustada al Plan aprobado por la Asamblea, sin hacer referencia a los fines legalmente establecidos, que vienen referidos a la causa de pérdida de la condición de fiscalmente protegida.

Hemos visto cómo el TS había considerado que no se había destinado el fondo a sus finalidades legales. Pues bien, de dicha circunstancia, el Tribunal considera, sin embargo, que se deriva, no sólo la pérdida de la condición de fiscalmente protegida de la cooperativa por incumplimiento de la normativa cooperativa, sino asimismo la no deducibilidad de la dotación como gasto en la Base imponible. Debe señalarse aquí que la norma contenida en el art. 18.2 es aplicable también a las cooperativas no protegidas fiscalmente, con lo que la pérdida de la protección no acarrea automáticamente dicho efecto, según lo dispuesto en el

art. 6.2 de la ley 20/1990. Sin embargo, el TS opina que esto es cierto “...pero siempre que hayan sido efectuadas conforme a derecho, lo que no sucede cuando se llega a la convicción de que su destino no ha sido alguno de los previstos por la ley. En otras palabras, si la causa de la pérdida de la protección fiscal es, precisamente, haber dedicado las cantidades del fondo de educación y promoción a finalidades distintas de las previstas por la ley, a ella vendrá anudada la no deducibilidad fiscal como tales de las dotaciones efectuadas.

Carece de lógica jurídica que la simple aplicación del citado fondo a finalidades distintas de las aprobadas por la asamblea general de la cooperativa, aun habiéndose aplicado dentro de las legalmente admitidas, dé lugar a la consideración como ingreso del ejercicio en que aquélla se produzca del importe indebidamente aplicado y, sin embargo, no se produzca tal consecuencia cuando ni siquiera las finalidades aprobadas estén dentro de las legalmente admitidas para el susodicho fondo.”

Por lo tanto, entiende que, a pesar de que se hayan destinado a los fines del Plan aprobado por la Asamblea, que a su vez suponía un cumplimiento de lo dispuesto en los Estatutos, no sólo generará la pérdida de la protección por incumplimiento de los fines legales, sino que tampoco darán lugar a un gasto deducible. El único argumento para ello es el de la “lógica jurídica” de la falta de proporcionalidad entre los dos resultados que señala.

4) La **falta de proporcionalidad** entre la conducta realizada y el efecto jurídico producido.

El recurrente también había opuesto la “...desproporción que supone la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, con la consiguiente aplicación del tipo tipo de gravamen general del 35% a la totalidad de la Base imponible del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1997 a 2000 cuando el conjunto de las dotaciones que efectuó al fondo de educación y promoción no llegó al 0,2 por 100 del volumen total de gastos en esos ejercicios.”

Pues bien, el TS inadmitió a trámite esta causa de casación, desde nuestro punto, acertadamente, ya que se trata de un efecto derivado de la aplicación de la ley, y no de la aplicación judicial de la misma. Sin embargo, no podemos dejar de señalar que dicha desproporción existe, con lo que el incumplimiento de una parte de la normativa cooperativa, incluso ínfima, genera un impacto en el importe del impuesto que no tiene proporción, no ya con el importe de dicho incumplimiento, sino tampoco con su significado en términos de principios.

En efecto, en el presente caso, por ejemplo, se trata de una interpretación de la norma que podía considerarse avalada por la Administración competente en

materia de cooperativas, y sin embargo, no puede aplicarse la excusa absolutoria contemplada en el art. 179.2 de la ley 58/2003, General Tributaria, esto es, "...cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma". Y ello porque no se trata de una sanción, sino del incumplimiento de un requisito para aplicar un régimen especial. En ese sentido, también atenta contra la misma lógica jurídica alegada por el Tribunal que se produzcan efectos tan desproporcionados por cualquier incumplimiento del art. 13 de la ley 20/1990, sea más o menos sustancial, más o menos grave, o más o menos claro el contenido de la obligación allí contenida.