

### Laburpena

Kooperatiben 11/2019 Euskadiko Lege berria onesteak aukera ematen digu Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenaren —COFIParen— tributu-araubidea aztertzeko. Hortaz, artikuluko honen bidez funts horrek aplikagarri duen Euskadiko Lurralde Historikoen tributu-arauketa jorratu nahi da.

Kooperatibei arau fiskal bereziak aplikatzen zaizkie bi arrazoiengatik: batetik, erregela batzuk ezarri dira tributu-arauek kooperatiba-sozietatearen ezaugarrietara egokitzea lortzeko, sozietate kapitalistetatik bereizten dituen ezaugarrietara eta, arrazoi horregatik, halako erregela fiskalak kooperatiba-sozietate guztiei aplika dakizkieke; eta bestetik, zenbait baldintza betetzen dituzten kooperatiba-sozietateei onura fiskalak aitortzen zaizkie. Lehenengo erregelak doikuntza-erregela deitzen dira eta guri interesatzen zaizkigu Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIPera— eginiko zuzkidura gastu kengaria delako Sozietateen gaineko Zergan. Bigarren erregelak ere gure interesekoak dira, hots, zenbait baldintza bete dituzten kooperatibei aitortutako onura fiskalak, baldintzatarik bat edo batzuk lotu direlako COFIP behar bezala erabili edo aplikatzearekin.

HITZ-GAKOAK: heziketa- eta sustapenerako funtsa; zergak; Euskadi.

### Abstract

La aprobación de la nueva Ley vasca 11/2019 de Cooperativas nos da pie para abordar el régimen tributario aplicable a la Contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público —COFIP—. Este artículo, por tanto, tiene por objeto realizar un análisis de la normativa tributaria aplicable a dicho fondo en la normativa tributaria de los Territorios Históricos de Euskadi.

La especificidad de la fiscalidad de las cooperativas responde a dos razones: por un lado, se fijan una serie de reglas que pretenden la adecuación de las normas tributarias a las características de una sociedad cooperativa que le diferencian de las sociedades capitalistas y que, por este motivo, estas reglas fiscales especiales resultan de aplicación a todas las sociedades cooperativas; y por otro lado, se establecen una serie de beneficios fiscales para aquellas sociedades cooperativas que cumplan determinados requisitos. Las primeras reglas son las que denominamos reglas de ajuste y nos interesan especialmente por lo que se refiere a la deducibilidad como gasto de las dotaciones realizadas a la Contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público —COFIP—. Pero también nos interesan las segundas reglas, esto es, los beneficios fiscales a que tienen derecho las cooperativas que cumplan ciertos requisitos, porque alguno de estos requisitos se vincula a la correcta aplicación o utilización de la COFIP.

(\*) Finanza eta Tributu Zuzenbideko katedraduna. Deustuko Unibertsitate

**AURKIBIDEA:** I. Sarrera. II. Kooperatiben sailkapena ondorio fiskaletarako. 2.1. Kooperatiba babestuak. 2.2. Babes bereziko kooperatibak. 2.3. Kooperatiba babesgabeak. III. Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP—. IV. COFIP oker zuzkitu edo erabiltzeagatik babes fiskala galtzea. V. Interes publikoko helburuak, Ekarpeneren helmuga. 5.1. Kooperatibismoari buruzko formakuntza eta heziketa. 5.2. Kooperatiben arteko harremanak. 5.3. Kooperatiben sustapena gizartean. 5.4. KELren 72. artikularen beste helburu batzuk. 5.5. COVID-19ko pandemiak sorrarazi duen aparteko egoera. 5.6. Hirugarrenen bidez gauzatutako jarduketak. VI. COFIParen zuzkidura kengarria izatea. 6.1. Gastu kengarriak. 6.2. COFIParen zuzkidura kentzea. 6.3. Zuzkiduraren kopuru kengarria. 6.4. Zuzkidura kentzeko beste betekizun batzuk: Batzarraren plana eta kontabilitatea bananduta. 6.5. Epea ez betetzea edo zuzkidura helburuetan ez erabiltzea. VII. Ondorioak. VIII. Bibliografia.

## I. SARRERA

**K**ooperatibak enpresakoak soilik diren helburuak baino urrunagokoak bilatu behar ditu, hala nola, bazkideak hezitzea edota bazkideen nahiz kooperatiba kokatuta dagoen ingurunearen interes ekonomiko eta soziala sustatzea. Kooperatiba-sozietateak helburu horretarako funts bereziak sortu eta arautzen ditu bere barruan, eta horien artean, Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— ageri da euskal legeetan<sup>1</sup>, Heziketa- eta Sustapenerako Funtsaren parekoa Estatuko eta autonomia-erkidegoetako kooperatiba-legeetan<sup>2</sup>. Funts hori nahitaezko erreserba banaezina da, urtero zuzkitu beharrekoa interes publikoko helburu horiek lortzeko. Kooperatiben Euskadiko 11/2019 Legeak<sup>3</sup> (aurrerantzean, KEL) onetsi

1 2009ko urtarrilaren 1etik aurrera, ekainaren 25eko 6/2008 Legeak, Euskadiko Kooperatiba Sozietate Txikiei buruzkoak (Euskal Herriko Agintaritzaren Aldizkaria, 127. zk., 2008ko uztailearen 4koa, eta 212. zk., 2011ko irailaren 3koa) xedatu zuten, bere Laugarren Xedapen Gehigarrian ezarritako arauketan oinarrituta, Euskadiko Kooperatiben 4/1993 Legearen 68. artikulua aldatzea, eta Kooperatiba-Heziketa eta -Sustapenerako Funtsaren izena ordeztu zuen egungo Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— izenarekin. Horixe da ere indarrean dagoen Kooperatiben Euskadiko 11/2019 Legearen 72. artikulua oinarrian jaso duen arauketa.

2 NAGORE APARICIO (2020: 272) ez dago ados euskal legeetan funtsak jaso duen izen ezberdinarekin.

3 Euskal Herriko Agintaritzaren Aldizkaria, 247. zk., 2019ko abenduaren 30ekoa. Lege hori urriaren 7ko 5/2021 Legeak aldatu du. Bere izenak dioenez, 5/2021 Legea Euskadiko Kooperatiben abenduaren 20ko 11/2019 Legea aldatzeko da (EHAA, 209. zk., 2021eko

izanak aukera eman digu Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenari —COFIPer— aplikatu beharreko tributu-araubidea jorratzeko. Hortaz, idazlan honen xedea da funts horri aplikatutako tributu-arauketa aztertzea.

Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— aztertu aurretik, nabarmendu behar dugu Espainian indarreko arauketa fiskalak kooperatiba-sozietateentzat araubide berezia jaso duela. Ildo horretatik, Estatuaren lurralde-antolaketak horrela dakarrenez, tributuaren arloan tributu-arauketa guztia ez du organo bakar batek sortzen; kontrara, arau fiskalak sortzeko eskumena banatu egiten da Estatuaren<sup>4</sup> eta foru-lurraldeen artean (Nafarroako Foru Erkidegoa eta Euskal Autonomia Erkidegoa osatzen duten Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako Lurralde Historikoak), kooperatiben araubide berezia jaso duten zergei dagokienez. Euskal Autonomia Erkidegoan Lurralde Historiko bakoitzak bere arauketa fiskala dauka, nahiz eta hiru arauketa horien arteko aldeak formazkoak izan, arauon edukari begiratuta ez dagoelako diferentziarik lurralde batetik bestera. Arauok honakoak dira: Bizkaiko abenduaren 12ko 6/2018 Foru-araua<sup>5</sup>, Arabako ekainaren 9ko 16/1997 Foru-araua<sup>6</sup> eta Gipuzkoako maiatzaren 22ko 2/1997 Foru-araua<sup>7</sup>.

Araubide fiskal berezi horretan, kooperatiba-sozietateari aplikatzen zaizkio edozein merkataritzako sozietateari edo kapital-sozietateari dagozkion erregela fiskalak, berezitasun batzuekin. Kooperatiben fiskalitatearen berezitasunak bi arrazoiengatik ezarri dira (ALONSO RODRIGO 2001, 79): : batetik, erregela batzuk ezarri dira tributu-arauek kooperatiba-sozietatearen ezau-

urriaren 20koa), baina aldatetaz ez du eraginik izan Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenaren gainean —COFIParen gainean—.

4 Kooperatiben Araubide Fiskalari buruzko abenduaren 19ko 20/1990 Legea. Ikusi Estatuko Aldizkari Ofiziala, 304. zk., 1990eko abenduaren 20koa.

5 Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 249. zk., 2018ko abenduaren 28koa. Arau horren indarreko testua begira daiteke hurrengo web orrian: [https://www.bizkaia.eus/Ogasuna/Zerga\\_Arautegia/Indarreko\\_arautegia/pdf/eu\\_6\\_2018.pdf?hash=3e346e4690cb94cc1789a44b325205fc&idioma=CA](https://www.bizkaia.eus/Ogasuna/Zerga_Arautegia/Indarreko_arautegia/pdf/eu_6_2018.pdf?hash=3e346e4690cb94cc1789a44b325205fc&idioma=CA) (azken kontsulta, 2021eko abenduaren 22an).

6 Arabako Lurralde Historikoaren Aldizkari Ofiziala, 68. zk., 1997ko ekainaren 18koa, Gehigarria. Arau horren indarreko testua erdaraz begira daiteke hurrengo web orrian: <https://web.araba.eus/documents/105044/985469/NORMA+FORAL+SOBRE+R%2C3%-89GIMEN+FISCAL+DE+LAS+COOPERATIVAS+%281%29.pdf/3e160e4d-e352-7682-bb85-2ffd816a6022?i=1578575218820> (azken kontsulta, 2021eko abenduaren 22an).

7 Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala, 101. zk., 1997ko maiatzaren 30ekoa. Arau horren indarreko testua begira daiteke hurrengo web orrian: <https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/15299016/2-1997+FA+%282021-1%29.pdf/2754ef73-e2df-9209-7348-ea1209f89ed> (azken kontsulta, 2021eko abenduaren 22an).

garrietara egokitzea lortzeko, alegia, sozietate kapitalistetatik bereizten dituen ezaugarrietara egokitzeko eta, arrazoi horregatik, halako erregela fiskalak kooperatiba-sozietate guztiei aplikatzeko; eta bestetik, zenbait baldintza betetzen dituzten kooperatiba-sozietateei onura fiskalak aitortzen zaizkie, kooperatiben sailkapena ondorio fiskaletarako antolamendu juridiko-tributarioak ematen dien babesak islatuz (AGUILAR RUBIO 2016, 52). Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenak —COFIPEk— eragina dauka araubide fiskalaren bi alderdietan (ALGUACIL MARÍ 2014).

Lehenengo erregelak doikuntza-erregela deitzen dira eta guri interesatzen zaizkigu Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIPEra— eginiko zuzkidura gastu kengarria delako Sozietateen gaineko Zergan. Balantzearen pasiboko erreserbara eginiko zuzkidura bada ere, Sozietateen gaineko Zergaren zerga-oinarritik ken daiteke, beste erreserbetara, nahitaezko zein borondatezkoetara, eginiko zuzkidurekin gertatu aldera, kenezinak izan ohi direlako. Nolanahi den ere, antzeko erregela ere ezarri da Nahitaezko Erreserba Funtsera eginiko zuzkidurarentzat, kengarria delako zati batean bada ere.

Halaber, bigarren erregelak ere gure interesekoak dira, hots, zenbait baldintza bete dituzten kooperatibei aitortutako onura fiskalak, onurak aitortzeko baldintzetarik bat edo batzuk lotu delako Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— behar bezala zuzkitu edo aplikatzearekin. Kontrara, kooperatibak ez badu Ekarpina behar den moduan erabili edo aplikatu ere, onura fiskalak galduko ditu, bai eta zerga-oinarrian sarrera bezala sartu beharko luke aurretiaz kendu izan duen kopurua, Ekarpina bere helburuetara behar bezala aplikatu ez delako.

Ikus dezagun, bada, nola arautu den Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— tributu-arauketan. Euskal arauketa fiskalarekin arituko gara, nahiz eta, egokia ikusten badugu, lurralde erkideko araubide fiskala aipatu.

## II. KOOPERATIBEN SAILKAPENA ONDORIO FISKALETARAKO

Horri ekin aurretik, ikuspegi fiskaletik egon daitezkeen kooperatiba motak zehaztu behar ditugu, kooperatiba-motaren arabera onura fiskal handiagoak edo txikiagoak izan baititu kooperatibak. Tributu-arauek kooperatiben hiru mota bereizten dituzte, sailkapen horrek ezelako ondorioz duen tributuen arlotik kanpo, hots, merkataritzako arloan, lan-arloan edota arlo zibilean sailkapenak ez duenik inolako garrantzi juridikorik (ATXABAL RADA 2021). Tributu-arauei jarraiki, kooperatibak sailka daitezke babestuen edo babesgabeen artean<sup>8</sup>. Eta kooperatiba babestuen artean, bi babes-maila daude, kooperatiba babestuak eta babes berezikoak bereiztuz. Modu horretara, ondorio fiskaletarako, kooperatiba-motak honakoak dira:

- a) Kooperatiba babesgabea
- b) Kooperatiba babestua
- c) Babes bereziko kooperatiba

Kooperatiben sailkapen fiskalak lotura estua dauka Ekarpinen zuzkidurarekin eta Ekarpina behar bezala erabiltzearekin; izan ere, Ekarpina oker erabiliz gero, kooperatibaren sailkapen fiskala baldintzatuta geratuko litzateke. Kooperatiba batek ez badu COFIP interes publikoko helburuetan erabiltzen, kooperatiba babestuaren izaera galduko du, hau da, jarraian aipatuko ditugun onura fiskalak galduko ditu.

### 2.1. Kooperatiba babestuak

Kooperatiba babestuak dira kooperatiba-lege aplikagarriak ezarritako funtzionamendu-erregelak betetzen dituztenak, hortaz, Euskadiko Kooperatiben 11/2019 Legearen xedapenak eta printzipioak edota kasuan kasuko kooperatiba-lege aplikagarriek ezarritakoak betetzen dituzten entitateak dira. Nolanahi den ere, betekizun horrekin ez da nahikoa. Horrez gain, kooperatiba babestuak ezin dira tributu-arauek

<sup>8</sup> ALONSO RODRIGOK (2001: 92) ulertzen duenez, Konstituzioaren 129.2. artikuluko agindutako sustapena dela eta, "kooperatiba babestuak eta babesgabeak egotea zilegia da, kooperatiben arteko bereizketa sendo oinarrituta badago eta erabaki arbitrarioa ez bada; kooperatiba batzuk ez babesteko irizpide baliagarriak honakoak soilik izan daitezke: kooperatiben jardunaren oinarritzko ezaugarriak ez betetzea eta, ondorioz, halako kooperatibak sustatzeko beharra ez egotea".

zerrendatutako inguruabarretan egon, alegia, ezin dira babesak galtzeko arrazoietan egon; bestela, kooperatibak babes fiskaleko izaera galtzea ekarriko luke<sup>9</sup>. Ikusiko dugunez, arrazoi horien artean, Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— oker aplikatzea dago.

Kooperatiba babestuek onura fiskal batzuk dituzte kalifikazio fiskal hori izateagatik. Onura fiskalrik ezagunena karga-tasa txikiagoa aplikatzea da Sozietateen gaineko Zergan, tasa orokorretik behera.

Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan, salbuetsi dira eratze-egintzak, kapitala handitzeko egintzak, bat-egite eta zatiketak, baita maileguak eratu eta kitatzeko egintzak ere, obligazioetan adierazitakoak barne. Amaitzeko, salbuetsi da ondasunak eta eskubideak eskuratzea baldin eta Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenerako —COFIPerako— edo antzekoetarako erabiltzen badira. Azken salbuespen hori aplikagarri izango da eskurapena OEEJDZren mendekoa bada eta ez BEZaren mendekoa (ALGUACIL MARÍ 2020).

Sozietateen gaineko Zergan, bi neurri arautu dira. Alde batetik, euskal foru-arauketan, kooperatibaren zerga-oinarri orokorraren karga-tasa %20koa da, eta kooperatiba enpresa txikia edo mikroenpresa bada, %18koa, zergaren karga-tasa orokorrenekin alderatuta (%24koa edo %20koa enpresa txikiarentzat edo mikroenpresentzat). Beste aldetik, amortizazio-askatasuna ezarri da ibilgetu materialeko, ukiezineko eta ondasun higiezin inbertsioetako elementu berri amortizagarrien gainean, baldin eta Kooperatiben Erregistroan inskribatu den egunetik hurrengo hiru urteetan eskuratu badira. Onura hori bateragarri da inbertsioengatik kenkariekin, Sozietateen gaineko Zergaren arauketak ezarritakoekin.

Amaitzeko, Ondasun Higiezin gaineko Zergan, nekazaritza-kooperatibek eta erkidegoan ustiatzeko kooperatibek kuotaren %95eko hoberia izango dute eta, hala denean, landa-lurreko on-

dasunen gaineko errekarpena ere.

## 2.2. Babes bereziko kooperatibak

Babes bereziko kooperatibak dira lehen mailako kooperatiba babestuak baldintza batzuk betetzen badituzte, hala nola, printzipio mutualistara hurbilketa handiagoa bilatzea (RODRIGO RUIZ 2010, 20; ALONSO RODRIGO eta SANTA CRUZ AYO 2016, 83) edota, aldi berean, arau fiskalak zerrendatutako kooperatiba-moten artean egoitea. Horren ondorioz, kooperatiba bat babes bereziko izateko arau fiskalak ezarritako baldintzak bete behar dira, hots, hirugarrenekin eragiketak egiteko mugak, bazkideen ahalbide ekonomiko txikia eta, aldi berean, kooperatiben hurrengo motatakoa izatea: lan-elkartuko kooperatibak, nekazaritza-kooperatibak, erkidegoan ustiatzeko kooperatibak, kontsumo-kooperatibak, hezkuntza-kooperatibak eta etxebizitza-kooperatibak.

Babes bereziko kooperatibek ere zuzenean aplikatzen diren onura fiskalak dituzte, Administrazioaren aurretiazko baimenik gabe. Horien araubide fiskalaren abiapuntua kooperatiba babestuei aitortutako onura fiskalak dira eta hortik gora onura fiskal gehiagorekin handitzen ditu.

Kooperatiba babestuen onurez gain, babes bereziko kooperatibek salbuespen baterako eskubidea dute Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan ondasunak eta eskubideak eskuratzeko eragiketen gainean baldin eta ondasunok eta eskubideok sozietatearen eta estatutuen helburuak betetzeko zuzenean erabiltzen badituzte inolako denborazko mugarik gabe.

Sozietateen gaineko Zergan, kuota osoaren gainean %50eko hoberia<sup>10</sup> aplikatzeko eskubidea dute, eta ondorioz, horien karga-tasa %9koa bezalakoa da, gehienetan enpresa txikiak eta mikroenpresak direlako. Erregela berberak aplikatuko zaizkie bigarren edo ondorengo mailetako kooperatibei ere, babes bereziko kooperatibek osatzen badituzte<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Hoberia %75ekoa da lehenastuneko nekazaritza-ustiategien kasuan babes bereziko nekazaritza-kooperatibak badira.

<sup>11</sup> Kooperatibaren bazkideak kooperatiba babestuak eta babes berezikoak badira, kuotaren hoberia erabil dezakete babes bereziko kooperatibekin gauzaritako eragiketetatik datozen etekinen zatiaren gainean.

### 2.3. Kooperatiba babesgabeak

Azkenik, ikuspegi fiskaletik, kooperatiba babesgabeak dira Kooperatiben Erregistro egokian inskribatuta eta legearen arabera eratuta daudenak. Baina, aldi berean, kooperatiba babes-tuaren izaera galtzeko arrazoien batean daude. Bestela esateko, ALONSO RODRIGOK (2001: 91) adierazi duenez, gerta daiteke kooperatiba batek bere lege sustantiboak agindutako funtzionamendu-erregelak betetzea, eta aldi berean kooperatiba babesgabea izatea babes fiskala galtzeko arrazoietako batean dagoelako, nahiz eta euskal kooperatiben kasuan arauketa fiskalak halako egoerak saihestu nahi dituen. Kooperatiba babesgabeak, kooperatiba babestuek bezala, doikuntza-erregelak aplikatu ditzakete baina ez dute inolako onura fiskalik jasotzeko eskubidea kooperatiba izatearren.

Labur bilduz, kooperatiba guztiek Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenaren —COFIParen— araubide fiskalaren eragina jasango dute. Alde batetik, ondorio fiskalatarako sailkapena gorabehera, kooperatiba guztiei doikuntza-erregelak aplikatuko zaizkielako, eta erregela horietariko batek, COFIParen zuzkidura kengarria izateak, zerikusia dauka Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenarekin —COFIParekin—; eta beste alde batetik, kooperatiba babestuek eta babes bereziko kooperatibek euren onura fiskalak gal ditzaketelako baldin eta Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— behar bezala ez badute zuzkitu edo aplikatu. Tributu-arauketa aztertu aurretik ikus dezagun Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— zer den.

### III. KOOPERATIBA-HEZIKETA ETA -SUSTAPENERAKO ETA INTERES PUBLIKOKO BESTE HELBURU BATZUETARAKO EKARPENA —COFIP—

Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— da sozietate barruko erreserba bat Kooperatiben Nazioarteko Aliantzaren (aurrerantzean, KNA) bosgarren, seigarren eta zazpigarren printzipioei loturiko legezko helburu

berezikiak betetzeko, hau da, heziketa, formakuntza eta informazioaren printzipioa, kooperatiben arteko lankidetzaren printzipioa, eta komunitate-sentimenduaren printzipioa betetzeko (POLANCO 2004). Erreserba hori nahitaezkoa<sup>12</sup>, enbargaezina<sup>13</sup> eta bazkideen artean banaezina<sup>14</sup> da.

GONDRA ELGUEZABALEK (2021:140) adierazi duenez, "figura juridiko zabaldua eta oro har onartuta da. Legeek arreta berezia ematen diote kooperatiba-sozietatearen egitura eratzeke kooperatiben helburu bereizgarriari lotuta, eta sozietatearen bizitza osoaren garapena arautzeko ere, bai sozietatearen barruari begira bai sozietatearen kanpora begira, azken horiek kooperatibaren elkarrekiko harremanak komunitatearekin eta botere publikoekin direla, zergak ordaintzeko harremanak eta administrazio-kontrolarenak bereziki".

KElaren 72. artikulua, Ekarpenera aplikatzeko oinarritzko ildoak ezarri dituenean, «hurrengo helburuak» bete nahian Ekarpenera «jarduketetan erabiltzeko» erregela errespetatu dadila agindu du, jarraian helburu hautatzeko horiek zein diren zehaztuz. Egia esateko, helburu anitzak daudela esan daiteke, baina kooperatiben hiru printzipio aipatu horietara bil daitezke, hots, heziketa<sup>15</sup>, elkarren arteko lankidetzeta eta komunitateari zor zaien interesak.

Estatutuek edo Batzar Orokorrek Ekarpeneraren helburu diren jarduketak eta berau erabiltzeko oinarritzko ildoak zehaztu behar dituzte. Horren ondorioz, Batzar Orokorri dagokio Ekarpenera aplikatzeko «oinarritzko ildoak zehaztea», beti ere legeek ezarritako helburuen zerranda errespe-

12. KNAk emandako gomendioen artean, ordenamendu ezberdinetan funts banaezinen (Nahitaezko Erreserbaren Funtsa eta COFIP) artean soberakinak banatzeko irizpideak askatasunez zehaztu daitezela iradoki du. Nolanahi den ere, Euskal Autonomia Erkidegoko eta Estatuak gainerako ordenamenduek halako funtsa zuzkitzeko beharra ezarri dute, estatutuaren funtsaren eraketa berariaz jasotzera ala Batzar orokorrak halako erabakia hartzera behartu ere, funtsaren eraketa baldintzatu gabe (GONDRA ELGUEZABAL, 2021: 139; NAGORE APARICIO, 2020: 271).

13. KElaren 72.3. artikulua enbargaezintasuna aldarrikatu du, kooperatibaren hartzekodun guztiei begira, baita Herri Ogasunari begira ere; hartzekodunek ezin dutelako COFIParen kontra jo, ordaindu gabeko zorrak kobratzeko. Hori horrela izango da kooperatiba likidatzean ere, KElaren 98.2.a) artikuluaen arabera COFIParen zenbatekoa Euskadiko Kooperatiben Goren Kontseiluaren eskuetan jarri behar baita.

14. COFIP funts banaezina da, kooperatibaren bizitzan zehar nahiz berau desegin eta likidatzean [KElaren 98.2.a) artikulua], COFIParen gerakina Euskadiko Kooperatiben Goren Kontseiluaren eskuetan jarri behar baita.

15. Heziketaren printzipioa eta sustapeneraren printzipioa batera doaz, KNAren printzipioei begiratuta; horien arabera, kooperatibaren funts bat egon behar da kooperazioaren metodo eta printzipioak kooperatibaren partaideei irakasteko, ikuspegi ekonomikotik nahiz demokratikotik, eta partaideok bazkideak ala laneko lotura arrunteko alokairupeko langileak izango lirateke.

tatuz. Ekarpena aplikatzeko proiektua betetzea administratzaileen esku geratuko litzateke —Artezkaritza Kontseilua—, estatutuen manuren baten halako zeregina beste organo bati esleitzen ez dion artean.

KElaren 72. artikulua ezarritako helburuak lortu nahian, zeharkako bideetatik ere egin daiteke, irabazteko asmorik gabeko entitateen bitartez edo lankidetzaren bitartez. Horretarako, funtsaren zuzkiduretako zenbateko osoa edo horren zati bat halako entitateei emango zaie. Edozein kasutan ere, kopuru horien azken erabilera legeak zehaztutako helburuetariko bat izan behar da.

Legeak ezarritako epean Ekarpeneren kopuruak aplikatu ezean, gerakina ez da Euskal Autonomia Erkidegoko Herri-zorrekotako tituluetan inbertitu behar, Estatuko Kooperatiben Legeak<sup>16</sup> agindu aldera, ezpada irabazteko asmorik gabeko entitateei eman behar zaie Ekarpenerentzat ezarritako interes publikoko helburuetan erabil dadin.

#### IV. COFIP OKER ZUZKITU EDO ERABILTZEAGATIK BABES FISKALA GALTZEA

Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpeneren —COFIParen— araubide fiskala jorratzeko orduan aztertu behar dugun lehen arloa babes fiskala galtzeko arrazoiak dira; erabili ere, Ekarpenera oker erabiltzen edo aplikatzen bada, kooperatibak bere onura fiskalak galduko ditu. Arau fiskalek arrazoi batzuk jaso dituzte, horietarik bat gertatuz gero kooperatiba babestuaren izaera galduko litzatekeela, eta ondorioz, kooperatiba babesgabe bihurtuko litzatekeela lehen aipatutako onura fiskalak galduz. Arrazoi horiek bat egiten dute kooperatiben funtzionamenduko oinarriko erregelarekin, kooperatiben merkataritzako legeak<sup>17</sup> ezarri bezala.

Modu horretara, kooperatiben merkataritzako legeen manuei ekinez, arrazoi gehienetan fis-

kalitatea lege horien laguntzaile bihurtzen da zenbait ezaugarri betetzen direla ziurtatzeko, merkataritzako legeentzat halako ezaugarriak berezkoak baitira kooperatibentzat eta ezaugarri horiek gabe kooperatibak bere izaera galtzen baitu, funts banaezinekin lotutako arrazoiak kasu (ATXABAL RADA 2018, 146). Arrazoi horiek, bada, merkataritzako legeek ezarritako aurretiazko mugari dagozkie; bertan, arau fiskalak, hala nahi duelako, zaintzaile-lanean jarduten du merkataritzako araua behar bezala bete dela ziurtatzeko, deigarria bada ere (ROSEMBUJ 1991; ISPIZUA 1997, 79).

Kooperatiba babestuaren izaera galtzeko arrazoiak, arau fiskalek jasotakoak, sailka daitezke onura fiskalak kentzeko arrazoiak edo kariak sistematizatuz (ATXABAL RADA 2020). Gure kasuan, kooperatibaren soberakinen banaketarekin lotutako arrazoiak jorratu nahi ditugu, kooperatibaren arauak sustantiboak ezarritakoaren kontra banatzen direnean, abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako 2/1997 Foru-arauaren 12. artikulua jaso bezala. Hurrengo kariak dira:

1. Nahitaezko Erreserba Funtserako eta Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako nahitaezko ekarpenerako zuzkidurak ez egitea kooperatibari aplikatu beharreko kooperatiben legerian ezarritako kasuetan, bertan ezarritako baldintzetan eta bertan ezarritako kopurua. 11/2019 Legearen 70.2.a) artikulua dioenez, urtero soberakin baliagarrietatik ehuneko hogeita hamar, gutxienez, Nahitaezko Erreserba Funtserako eta kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenerako izan behar dira. Portzentaje horretatik, gutxienez ehuneko hamar kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenerako bideratuko da, eta ehuneko hogeitaz, berriz, Nahitaezko Erreserba Funtserako.

2. Kooperatibak dirauen artean

16 Uztailaren 16ko 27/1999 Kooperatiben Legea. Estatuko Aldizkari Ofiziala, 170. zk., 1999ko uztailaren 17koa.

17 Lurralde erkideko arauketa fiskala Estatuko kooperatiben legeetara igortzen da baina indarreko legeen aurrekoetara igortzen da. Ez dator bat, beraz, autonomia-erkidegoetako arau sustantibo batzuk ezarritako erregelarekin, ezta indarreko 1999ko Estatuko kooperatiben legearekin ere (ALGUACIL MARI eta ROMERO CIVERA 2013). Euskadiko arauketa fiskalak, ostera, gatazka hori gainditzen du kooperatiba babestuaren izaera zehazten denean euskal lege sustantiboak ezarritako funtzionamendu-erregelarekin soil-soilik igorri (ALONSO RODRIGO 2001, 91).

banaezinak diren erreserba-funtsak edo kooperatibaren likidazio-unean geratzen den aktiboa bazkideen artean banatzea.

Arrazoi honen bigarren zioa gertatuko da kooperatibak bere jarduera uzten duenean, hain zuzen, eta ondorioz, Sozietateen gaineko Zerga jadanik ordaindu behar ez duenean. Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 14.2. artikuluan arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 14. artikuluan arabera, araubide fiskala galduko da arrazoia gertatu den ekitaldian, hortaz, kooperatibak zerga bere azken ekitaldian soilik ordainduko luke araubide orokorrean, hots, likidazioa erabaki den ekitaldian. Kasu horretan likidatzaileen erantzukizun subsidiarioa aplikatu daiteke, Tributuen Foru-arau Orokorreko jaso bezala (BUSQUETS, 2005).

Manu horri erabilgarritasun handiago eman nahian, interpretatu daiteke kooperatiba ezin izango litzatekeela babestua izan estatutuek funtsen banaketa jaso badute nahiz eta oraindik banaketaren gaineko erabakirik hartu izan ez.

3. Euskadiko Kooperatiben 2019ko abenduaren 20ko 11/2019 Legearen 72. artikuluan ezarritako ekarpenaren zenbatekoak artikulua horretan ezarritako helburuetarako barik beste zerbaitetarako erabiltzea.

Ikus daitezkeenez, arrazoi horiek guztiak funts banaezinei buruzkoak dira eta ikuspegi fisikaletik «zigortzen» diren kooperatibek ez dituzte funtsak behar bezala zuzkitu, edo funtsak banatzen dituzte hori ezin bada egin ere, edota legeak ezarri ez dituen helburuetarako erabiltzen dituzte halako funtsak (ATXABAL RADA 2018, 145-146). Hortaz, kooperatiben legeak ezarritako betebeharretatik desbideratzen diren jokabideak dira, funts banaezinak sortu eta erabiltzeko helburuak bete ez direlako.

Nolanahi den ere, MONTERO SIMÓK (2016: 43) jokabide horien ondorioak kritikatu ditu onura

fiskalak kentzeko arrazoi direlako, batik bat, lehenengo eta bigarren arrazoiak. Doikuntza-arau aplikagarria edo onura fiskal zehatza justifikatzeko betekizunak soilik eskatu beharko litzateke arau fiskalak. Esaterako, COFIParen zuzkidurak kengarriak izateko, kooperatibak legeko zuzkidurak egitea eta funts horiek banaezinak izatea eskatu beharko luke arau fiskalak. Betekizun horiek bete ezean, ez luke kooperatiba babestuen onura fiskalak galtzerik ekarri behar, ezpada doikuntza-araua aplikatzeko eskubidea galtzea, hots, zuzkidura kenezina izan beharko litzateke sozietate kapitalistetan bezala (horien funtsak banatu daitezkeelako). Hala ere, babes fiskala galtzea logikoa dela pentsatu da beti (ALONSO RODRIGO 2001, 219), funts horiek banatzea kooperatiben arau sustantiboaren kontra doalako, eta arau fiskalak lotu dituelako onura fiskalak arau sustantiboaren aginduak betetzearekin. Jarrera hori, alabaina, alda daiteke baldin eta arau sustantiboek funts horiek banatzea onartzen badute, autonomia-erkidego batzuen legeak egiten duten bezala.

Ikusi dugunez, hirugarren arrazoiak kooperatibaren merkataritzako arauetara igortzen gaitu, Kooperatiben Legea, Ekarpenaren funtsak eta jarduerak zein helburuetarako erabili daitezkeen egiaztatzeko. Arau fiskalak funtsa KELeke jasotako helburuetara aplikatzea onartzen du, 72. artikulua zehaztutakoetara, hain zuzen. Hortaz, garrantzi handikoa da KELeke ezarritako helburuetara lerratzea. KELeke 72. artikulua ez du jarduketan zerrenda itxia jaso, eta artikulua horren helburuen baitan hainbat jarduketara sar daitezkeela ulertu behar dugu, horien artean izaera anitzeko jarduketak egon daitezkeela legeak ezarritako helburuetara egokituz gero.

## V. INTERES PUBLIKOKO HELBURUAK, EKARPENAREN HELMUGA

KELeke 72. artikuluan arabera, estatutuek edo Batzar orokorrak finkatutako oinarritzako ildoak aplikatuz, interes publikoko helburu hauetakoren bat izango du nahitaezko Ekarpenak. Doikuntza-arauak Ekarpenaren zuzkidura kengarria izatea eta onura fiskalak aplikatzea ezarri du interes publikoko helburuetarako erabiltzen delako funtsa, Estatuak berezkoak aldarrikatu dituen helburuetarako, alegia (ALONSO RODRIGO 2001, 237). Eta ikusi dugunez, arau fiskalak lege sustan-

tioboaren helburuetara igortzen gaitu babes fiskaleko araubidea aplikatzeko.

### 5.1. Kooperatibismoari buruzko formakuntza eta heziketa

Ekarpena bideratu daitekeen lehenengo helburua da bazkideak eta langileak prestatzea eta hezteko kooperatibismoaren eta kooperatiba-jardueren arloan eta lanpostuarekin lotuta ez dauden beste arlo batzuetan.

Helburu hori kritikatu da beste ordenamenduetan heziketaren helburuak zabaltzen dituztelako arlo ekonomiko, tekniko edo profesioalera. KELe ere lehenagoko arauetan horrela egiten zuen, 2009ko urtarrilaren 1ean indarrean jarri zen Euskadiko Kooperatiba Sozietate Txikien ekainaren 25eko 6/2008 Legearen aldaketaren aurretik.. Ildo horretan, nabarmendu behar da euskal legegileak arauketa berritik halako helburu edo aukerak kendu ez ezik, berariaz bazter utzi ditu lanpostuarekin lotutako jarduerak, Estatuko legegileak egiten duenaren aldera Heziketa- eta Sustapenerako Funtsa aplikatu baitaiteke lanbide-heziketaren gastuak edo hitzaldi teknikoetara joateko gastuak ordaintzeko<sup>18</sup>.

GONDRA ELGUEZABALen hitzetan (2021: 152), COFIParen erabilera mugatu egin da formakuntzari dagokionez, ezin daitekeela «kooperatiba-jarduerak» esamoldea interpretatu, beraz, edozein jardura bezala, hots, arlo tekniko edozein formakuntza-jardura justifikatzen duen bezala kooperatibaren sozietate-helburuarekin zuzenean lotuta badaude. Bestela esanda, halako «kooperatiba-jardueren» artean sar daitezke, esaterako, kooperatibak berak garatzen dituen ekintza batzuk baldin eta sozietate mota horien izaerari badagozkio eta horien ezaugarri bereizgarria bada, hala nola, demokrazia parte-hartzailea benetakoa egiteko bazkideek Batzar orokorrean parte har dezaten bultzatu daitezkeen ekintzak. Horrek ez du esan nahi Batzar orokorra ospatzeko ekintzaren inguruan edozein jarduketa helburu horien artean sar daitekeenik, ezpada bilera zuzenean antolatzekeko ekintzak soilik, eta kanpoan geratuko liriteke ekintza tangentzialak<sup>19</sup>, adibidez, bazkideek bilerara bertaratzea erraztu —joan-etorrietako gastuak...—,

bazkideen «herri» bazkaria antolatu...

Modu horretara, helburuaren barruan sartuko liriteke honako ekintza hauek: kooperatibismoa ezagutzeko hasi, hobetu eta kualifikatzeko jarduketak antolatzea eta eskaintzea kooperatibaren beraren taldeei gai horrekin lotuta edo gai horretan interesatuta badaude, hala nola, informazio eta formakuntzako ikastaroak, kooperatiben legeak eta teoria irakasteko ikastaro bereziak, antzeko gaiari buruzko mintegiak eta hitzaldiak... Helburu honetan ere sar daitezke kooperatibaren barruko zabalkuntza-bideak idaztea edo sortzea (zirkularrak...), argitalpenetara harpidetzea, azpiegiturak sortzea, edo formakuntzarako baliabideak eskuratzea (liburutegia, agiritegia, datu-basea...).

GONDRA ELGUEZABALI (2021: 153) jarraituz, helburu honen kanpo geratuko liriteke hurrengo jarduketak: kooperatibaren bazkide ez diren pertsonen<sup>20</sup> zuzendutako formakuntza-jarduketa guztiak (jardunaldi, ikastaro eta mintegietan parte hartzea edo antolatzea...); alderdi teknikoak erakusteko edo horietan trebatzeko edozein formakuntza-jarduketa (logistikakoak, horniduretakoak, ekoizpenekoak, merkataritzakoak, ekonomiko-finantzarioak, kontabilitatekoak, antolaketakoak, berrikuntzakoak...), nahiz eta lehen aipatu ditugun interes-taldeein zuzenduta egon; I + G arloko azpiegiturak eta proiektuak; Batzar orokorraren eta sozietatearen lan-taldeen edo organoen bilerak antolatzeke zeharkako gastuak, kooperatibaren jardun sozio-enpresarialaren zati direla uste delako.

### 5.2. Kooperatiben arteko harremanak

KELren arabera, Ekarpina bideratu daitekeen bigarren helburua da kooperatiben arteko harremanak sustatzea. Eremu horretan, gastu hauek ere estaliko dira: kooperatiba guztiak sustatu, lagundu eta zuzentzeko sortutako entitateetan parte hartzearen sortzen diren gastuak edo kooperatibek elkarri laguntzeko jarduerak sortzen dituztenak.

Oro har, COFIP aplikatzeko helburu egokiak dira

<sup>20</sup> Esaterako, ALGUACIL MARÍk (2020) azaldu duenez, bazkideen edo enplegatuen seme-alaben eskolaratzeko nahiz heitzeko gastuak kanpo geratu dira, 2012ko azaroaren 19ko Auzitegi Gorenaren Epaiairen hirugarren zuzenbideko oinarriak nabarmen utzi duenez (4727/2009 kasazio-errekurtsoa).

<sup>18</sup> ALGUACIL MARÍ 2020.

<sup>19</sup> 2007ko ekainaren 14ko TEACen ebazpena.



kooperatiben arteko harremanetan koka daitezkeen jarduketak guztiak, horien artean kooperatibek elkarri laguntzeko supraegiturak sortzea eta laguntza teknikoak sustatzea aipatu direla. Egia esateko, kooperatiben arteko harremanak sustatzeko balio duten jarduketak guztiak sartzen dira helburu honetan, indarreko legeak ulertzen duen esanahi zabal-zabalean.

GONDRA ELGUEZABALEk (2021: 154) argitu duenez, jarduketak horiek ez dira kooperatiben arteko harremanak sustatzeko soilik, baita harremani eusteko eta horiek garatzeko ere. Hortaz, kooperatiben arteko edozein lotura helburuaren barruan dago, bai korporazio-izaerakoa, bai sektoreko interesak defenditzeko, baita merkataritzako interesen aldekoa ere, baldin eta lotura hori mamitzen bada nortasun juridikoa duen entitate baten partaidetzan eta entitate horrek kooperatibak sustatu, lagundu edo zuzentzeko nahiz kooperatibek elkarri laguntzeko jarduerak gauzatzen baditu. Aurrekoaz gain, KELEk ez dio ezer, ez dio halako entitateek sozietate-forma bera izan behar duenik; hori bai, nabarmen utzi du kooperatiben «arteko» jarduketak izan behar direla eta ez «kooperatibei» emanikoak, kooperatiben zeregin aktiboa goraiapatuz<sup>21</sup>.

Aipamen berezia egin behar zaio, COFIParen zuzkidurekin bigarren mailako kooperatiba batean parte hartzeko gastuak ordaintzeko aukerari. Zuzkidurarekin ere, kooperatibak sustatu, lagundu eta zuzentzeko sortutako entitateetan parte hartzearen sortzen diren gastuak edo kooperatibek elkarri laguntzeko jarduerak sortzen dituztenak ordaindu daitezke, hala nola, kooperatiben federazioari kuotak ordaintzea, supraegituren zerbitzu-ematea edo mantentze-lanak, bigarren edo goragoko mailako kooperatiba batean parte hartzeko lehen mailako kooperatibak duen gastua...

Gastu horietariko batzuk zuzenean dira kengarriak abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 18. artikularen arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta

21 GONDRA ELGUEZABALEk (2021: 155) nabarmendu duenez, hurrengo gastuak helburuan sartuko lirateke, besteak beste, korporazio-talde batean kooperatibak parte hartzeko gastuak, taldea kooperatiba bat izan ala ez, hots, taldearen sozietate-formaren gorabehera; kooperatiba batzuen arteko jardueren gastuak arlo zehatzetan elkarren arteko jarduketak gauzatzeko; kooperatibak sustatzeko entitateei emaniko zuzkidurak edo izandako gastuak, hala nola, la Asociación para la Promoción de la Economía Social del País Vasco - APES Euskadi; Elkar-Lan, S.Coop., kooperatibak sustatzeko elkarteak; BIZIKOOP; Promokoop Fundazioa...; edota partaide diren entitateetan parte hartzeko edo horiek sortzeko zuzenean bideratutako ikerketa-ekintzak.

maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 16. artikularen arabera. Horrelakoetan, ez da behar Ekarpeneren bidez gastua zuzkitzea eta hurrengo ekitaldian gastua aplikatzea, gero azalduko dugun moduan.

Kontrara, uste da COFIParen kontura garatu daitezkeen jardueren esparruan ez liratekeela sartuko kooperatiben arteko ohiko merkataritza-eskualdaketak —Laneko Aldi Baterako Batasunak sortzea...—; kooperatiben arteko lotura-ekintzak; COFIP beste kooperatiba bati lagatzea azken horrek askatasunez erabil dezan, salbu eta berariaz kooperatiben arteko harremanetarako sortu diren entitateei emanikoak, kooperatibak izan ala ez; edota kooperatibisten arteko harremanak eta ez kooperatiben artekoak<sup>22</sup>.

### 5.3. Kooperatiben sustapena gizartean

Ekarpina bideratu daitezkeen bigarren helburua da hezkuntza, kultura, lanbidea eta asistentzia sustatzea eta kooperatibismoaren ezaugarriak zabaltzea kooperatibak lan egiten duen gizarte-inguruan<sup>23</sup> eta gizartean oro har.

Arlo horiek guztiak, alabaina, ez dira erraz mugatzekoak, ia-ia ezinezkoa delako KELEk jasotako «hezkuntza», «kultura», «asistentzia», «lanbidea» eta «zabalkuntza» hitzen mugak definitu eta zehaztea. Pertsonaren eta taldearen garapenari buruz ari gara herritarren bizi-kalitate hobea modu solidarioan bilatu nahian, kooperatiba kanpoko ongilea izanik. Adibidez, kontzeptu horretan sar daitezke parrokiako eliza berreraikitzean eta egokitzean laguntzea edota herriko liburutegirako liburuak ematea<sup>24</sup>.

GONDRA ELGUEZABALEk (2021: 156) adierazi duenez, ezinezkoa da arauak eskaintzen dituen aukera guztiak aipatzea. Gizartearen mesedetan edo ingurune talde batzuen aldeko edozein jarduketa ia-ia kabitzen da, laguntza hartzeko gai badira. Kooperatibaren enpresa-interesekoa bete-betean ez bada ere, edozein jarduketa klausula horren barruan sar daiteke eta lotu dezakegu kooperatiba-sozietatearen objektu des-

22 ALGUACIL MARÍ 2020.

23 Kooperatibismoan «hezitzeko» asmo hori, gizarteari oro har «irakasteko» asmo hori kooperatiben egunerokotasuna gizarteari erakustean mamitzen da, kooperatiben izatea, ezaugarriak eta lorpenak zabaltzean, alegia, ingurune ulerker eta abegikorrean zabalkuntza handiagoa lortzeko lehen urrats bezala.

24 TZNren V1202-00 kontsulta loteles, 2000ko maiatzaren 26koa.

kribatzean egungo Lege sustantiboak egin duen adierazpen orokorrarekin, hots, objektua edozein jarduera ekonomikoa edo soziala garatzea izan daitekeela, bazkideen mesedetan eta bere inguruko komunitatea aintzat hartuta<sup>25</sup>.

Horrez gain, nabarmendu behar da Ekarpeneren zuzkiduren kontura egin daitezkeen zabalkuntzako edo sustapeneko edozein jarduketaren helburua sustapena bera izan behar dela, hots, kultura, asistentzia... eta kooperatibismoaren zabalkuntza, kooperatibaren jardunari edo hobekuntzari lotutako beste edozein helburu argi eta garbi bazter utzita. Esaterako, ezin dira Ekarpeneren zuzkiduren aplikazio bezala patrozinio- eta publizitate-kontratuak aintzat hartu, markaren irudia edo produktua hobetzeko badira ere. Kasu batzuetan, alabaina, muga zehaztea oso zaila da, Zuzenbidearekin bat datorren sustapeneren eta publizitate hutsaren arteko muga<sup>26</sup> zehaztea,

25 Helburu honen barruan sar daitezkeen jarduketaren artean, GONDRA ELGUEZABALEK (2021: 157-158) hurrengo hauek aipatzen ditu adibide moduan, inola ere numerus clausus zerrendarik ez dela eta ez dela halakoa izan nahi. Zabalkuntza-jarduketaren artean, honakoak sar daitezke: gizarako komunikabideetan dibulgaziozko kanpainak egitea; argitalpenak, liburuxkak edo publizitateko beste bideak editatzea, beti ere aipatutako gaiari buruzkoak badira; gaien espezializatutako heziketa-erakundeak edo programak editatzea, edozein ikus-entzunezko euskarrian; lehiaketak antolatzea, kultur-egintzak edo ludiko-festakoak prestatzea edota dibulgazio-asmu hutsarekin beste edozein egitea, hau da, marketiniko politikaren jarduketak bazter utzita enpresaren publizitaterako egiten direlako (marka...).

Hezkuntza sustatzeko jarduketaren artean honakoak sar daitezke: kongresuak, mintegiak, jardunaldiak edo izaera teknikoko bisitaldiak antolatzeko nahiz bertaratzeko diru-laguntzak ematea edota halakoak antolatzea; feria, azoka, lehiaketa eta antzeko ekitaldietan kooperatibak parte hartzeko eta bertan egoteko laguntzak ematea; kooperatibismoari buruzko agiriak eta ikerketak egiteko laguntza; kontsumoko kooperatibetan, oro har, kontsumoari buruzko materiala editatzea. Halaber, xede horiekin lotutako ondasunen amortizazio-, konponketa- eta artatze-gastuak ordaindu daitezke Ekarpeneren kontura. Helburuaren barruan daude unibertsitateei eta ikerketa-erakundeiei emaniko zuzkidurak ere; prestakuntza-zentroei emaniko zuzkidurak edozein gradutan; hezkuntza-sistemak hobetzeko ikertzaileei emaniko bekak, ohiko etxebizitzatik kanpo ikasleek dituzten gastuak estaltzeko bekak.

Kultura sustatzeko jarduketaren artean honakoak sar daitezke: herriko kultur-etxeei emaniko laguntzak kooperatiba herri horretan kokatuta badago; kooperatibaren herriko auzokoak museotara, antzerkira, operara, zinemara eta abarretara joateko laguntzak; kooperatibaren eragineko herrietan artisauei laguntzak ematea euren lanbidea zabal dezaten; kultur izaerako azoka edo egintzak ordaintzeko laguntzak; Informazio eta Komunikazio Teknologietan hezitzeko laguntzak.

Lanbidea sustatzeko jarduketaren artean honakoak sar daitezke: araututako hezkuntzari edo eskolari ezinbestez lotuta ez dagoen lanbide-sustapena, esaterako, lanerako prestakuntza, lan-orientazio eta informazio-proiektuak, enpresa berriak sustatzeko laguntzak ematea; pertsonen ezagutzak eta trebetasunak hobetzeko ikastaroak egiteko laguntzak; edota baliabide informatikoak eskuratzeko laguntzak bazkideei nahiz inoren konturako langileei ematea, horien lanbidean hobetzeko.

Asistentzia sustatzeko jarduketaren artean honakoak sar daitezke: kooperatibako edota kooperatiba kokatuta dagoen herriko —ingurune— desgaitasuna duten pertsonen laguntza; eguneko zentroei, egoitzei, eta abarrei laguntza; Gizarte Segurantzak/Osakidetzak estaltzen ez dituen kirurgia-ebakuntzak egiteko laguntzak; irakaskuntza-liburuak erosteko laguntzak; umeen haurtzaindegietako gastuak ordaintzeko laguntzak; senideak zaintzeko gastuak ordaintzeko laguntzak; kolektibo kaltetuen aldeko laguntzak.

26 Adibidez, GONDRA ELGUEZABALEK (2021:162) azaldu duenez, kooperatibaren sozietate-egoitza kokatuta dagoen herriko kirol-erakunde bati laguntza bat ematea, berez, argi dirudi ez dakarrela indarreko arauketa haustea; baina laguntza horren ordainean kirol-erakundeak bere elastikoetan kooperatibaren publizitatea erakusten badu? Ondorio eta garrantzi juridiko bera dauka kooperatibak ekizitatiko ondasuna finalista bada —ulerbidez, koltxoak edo aholkularitza fiskala— ala ez bada —ibilgailuen osagaiak edo enpresen nazioarteko aholkularitza—? Bestela esanda, berdina da «publizitate» horren hartzaileek kooperatibaren produktua zuzenean kontsumitu dezaketela ala ez? Uler daitezke lehenengo kasuan kooperatibaren jarduketak begi bistako merkataritzako ondorioa sorrarazi duela bezero potentzialiei zuzenduta dagoelako, eta ez bigarren kasuan ingurune «kultur» sustapena azken helburua dela dirudielako. Horregatik, zenbait kasutan, kooperatibek gauzatutako jarduketari banan-banan tratamendua ematea zentzuzkoa izan daiteke, COFIPera zuzkitutako kopuruak aplikatzean legeak ezarritako helburuak bete

alegia.

#### 5.4. KELren 72. artikulua beste helburu batzuk

Funtsa erabiltzeko, KELren 72. artikulua beste helburu batzuk ezarri ditu, horien artean euskara erabiltzeko sustapena nabarmendu daitekeela.

Helburu hau aurreko puntuak aipatu dugun kultur-jardueren artean koka daitezke zalantzarik gabe, baina euskararen aipamen berezia eginez egunerokotasunean ikusgarritasun eta proiektio handiagoa ematen dio. Euskara sustatzeko jarduketaren artean<sup>27</sup>, honako hauek aipa daitezke, besteak beste: euskararen planak sortu eta ezartzea, bai kooperatiban bertan bai eta bazkide, alokairupeko langile, bezero, hornitzaile... eta oro har, hirugarren pertsonen taldeekin, baldin eta Euskal Autonomia Erkidegoaren esparruan kooperatibarekin harremanetan badaude. Halaber, finantzatu daitezkeen jarduketaren artean hurrengoak daude: euskararen inguruan kultur-egintzak antolatzea; euskara sustatzeko ekitaldietan parte hartzeko eta antolatzeko laguntzak, hala nola, Korrika, Ibilaldia, Araba Euskaraz...

KELren 72. artikulua kooperatiba-enpresa berriak sustatzea ere aipatzen du. Horretarako, diru-ekarpinak egingo zaizkie kooperatiben euskal mugimenduak sustatzen dituzten irabazteko asmorik gabeko entitateei.

Letra horren bitartez, kooperatiba-enpresa berriak sustatzeko azken urteotan zenbait entitatek jokatu duten zeregina garrantzitsua bultzatu nahi izan da, adibidez, APES-Euskadi; BIZIKOOP; Elkar-Lan, S. Coop. eta Promokoop Fundazioa. Dena den, jarduketa horiek kooperatiben arteko harremanen helburuan ere sar daitezke, zalantzarik gabe.

KELren 72. artikulua beste helburu bat gehiago jaso du: bazkideei eta langileei formakuntza eta heziketa ematea, kooperatibetan emakumeen eta gizonen berdintasuneranzko urratsak egiteko politika eraginkor bat sustatze aldera.

dirren ala ez egiaztatzea. Baina halakoa eginez gero, are gehiago zailtzen da helburu horietara lerratutako Ekarpeneren zertarako zehaztea.

27 GONDRA ELGUEZABAL (2021: 159).

Modu horretara, hurrengo jarduketak finantzatu daitezke: berdintasun-planak ezartzea. Gainera, plan horiek kooperatibak berak zuzenean bete-raz ditzake edo kanpoko kontsultora espezializa-tuen bitartez bideratu ditzake.

### 5.5. COVID-19ko pandemiak sorrarazi duen aparteko egoera

Aurrera jarraitu aurretik, ezin da alboratu azterketa honen harian COVID-19aren zioz onetsitako arauketari ezinbesteko aipamena egitea Heziketa eta Sustapenerako Funtzari eragiten diolako, baita horren aplikazioari ere (ALGUACIL MARÍ 2020). Horiek horrela, apirilaren 21eko 15/2020 Errege Lege-dekretuak larrialdiko neurri osagarriak onetsi zituen ekonomiari eta enpleguari laguntzeko<sup>28</sup>; arau horren 13. artikulua xedatu zuenez, kooperatiben Heziketa eta Sustapenerako Funtza erabiltzeko aukera zegoen COVID-19aren ondorioak arintzeko alarma-egoera aldarrikatu zenetik 2020ko abenduaren 31ra arte. Aukera bera luzatu egin zen 2021erako maiatzaren 4ko 8/2021 Errege Lege-dekretuaren<sup>29</sup> bitartez. Lege-dekretu biek uztailaren 16ko Kooperatiben 27/1999 Legearen 56. artikulua araututako funtza berariaz aipatzen dute, baina lege hori aplikatzen zaie autonomia-erkidegoaren berezko legerik ez duten lurraldetan kokatzen diren kooperatibei. Hori dela eta, zalantza sortu da halako araua Euskal Autonomia Erkidegoan aplikagarria denentz zehazteko (GONDRA ELGUEZABAL 2021: 165-166). Nolanahi den ere, Arabako<sup>30</sup>, Bizkaiko<sup>31</sup> eta Gipuzkoako<sup>32</sup> hiru foru-aldundiek erregela berbera arautu dute tributuen foru-arauketa aplikatu behar duten kooperatibentzat.

Ildo horretatik, kooperatiben Heziketa eta Sustapenerako Funtza (baita COFIP ere) erabili ahal izango da osorik edo horren zati bat, ondoko helburuetan:

- a) Finantza-baliabide gisa, kooperatibari

likidezia emateko, baldin eta funtzion-amendurako behar badu; kasu horretan, kooperatiben Heziketa eta Sustapenerako Funtsetik horrela erabilitako zenbatekoaren % 30, gutxienez, kooperatibak urtero eskuratzen dituen erabilera askeko emaitzetatik itzuli beharko da, gutxienez, harik eta funtza salbuespenez erabiltzeko erabakia hartzeko unean zekukan zenbatekora heldu arte, gehienez ere, 10 urteko epean.

- b) COVID-19ak sorrarazitako osasun-krisia geldiarazten edo haren ondorioak arintzen laguntzen duen edozein jarduerara, dela bere ekintzen bidez, dela beste erakunde publiko edo pribatu batzuei dohaintzak eginez.

Labur bilduz, COVID-19aren pandemiaren zioz eta aparteko arau gisa, kooperatibek ez dute babes fiskala galduko baldin eta 2020ko martxoaren 14tik 2020ko abenduaren 31ra arte edota 2021ean zehar Ekarpina erabili badute kooperatibari likidezia emateko (kasu horretan, gehienez hamar urteko epean zenbatekoa itzultzeko beharrezkin) edota osasun-krisia geldiarazten edo haren ondorioak arintzen laguntzen duen edozein jarduerarako. Aipatutako helburuetan aplikatu izan den kooperatiben Heziketa eta Sustapenerako Funtza ez da sarreratzat hartuko kooperatibarentzat.

Hala ere, arauketa horrek zalantza batzuk ekarri ditu<sup>33</sup>: zer gertatuko da hamar urteko epearen buruan ez badira osorik itzuli kooperatibari likidezia emateko erabili ziren zenbatekoak, nahiz eta %30eko gutxieneko zuzkidura urtero bete izan? Nolako eragina izango du Euskadiko Kooperatiben Goren Kontseiluak duen eskumen fiskalizatzaileak likidazio-prozesuetan (sozietatearen hartzekoa banatzean) KELren 98.2.a) artikulua jasotako eskumenaren arabera? Zein eragina izango du, batik bat, Foru-ogasun eskudunaren esparruan?

Nire ustez, tributuen arloan erregela berezi bat aplikatzeko baldintza ez litzateke bete izango; argi dago halako ez-betetzea ezin zitekeen ja-

28 EAO, 112. zk., 2020ko apirilaren 22koa.

29 EAO, 107. zk., 2021eko maiatzaren 5koa.

30 Foru Gobernu Kontseiluaren 5/2021 Zerga premiazko araugintzako dekretua, ekainaren 8koa, Kooperatiben zerga araubidean eta sozietateen gaineko zergan eragina duten zerga neurriak onesteko (ALHAO, 66. zk., 2021eko ekainaren 16koa).

31 Uztailaren 1eko 7/2020 Instrukzioa (ikus daiteke: [https://www.bizkaia.eus/instrucciones/instruccion\\_7\\_2020\\_55\\_eu.pdf](https://www.bizkaia.eus/instrucciones/instruccion_7_2020_55_eu.pdf)); eta abenduaren 22ko 5/2021 Instrukzioa (ikus daiteke: [https://www.bizkaia.eus/instrucciones/instruccion\\_5\\_2021\\_60\\_eu.pdf](https://www.bizkaia.eus/instrucciones/instruccion_5_2021_60_eu.pdf)).

32 Irailaren 29ko 380/2020 Foru-agindua (GAO, 189. zk., 2020ko urriaren 2koa); eta irailaren 18ko 518/2021 Foru-agindua, zeinaren bidez onesten baita kooperatiben sustapen eta heziketa funtsaren erabilerari 2021ean aplikagarri zaion interpretazioa, COVID-19aren ondorioak arintzeko (GAO, 184. zk., 2021eko irailaren 24koa).

33 GONDRA ELGUEZABAL 2021: 168.

kin COFIP erabili zenean kooperatibari likidezia emateko hamar urte lehenago. Kasu horretan, Bizkaiko Tributuen Foru-arau Orokorren 119.2. artikulua eta Arabako eta Gipuzkoako Tributuen Foru-arau Orokorren 117.2. artikulua aplikatu beharko liriateke. Modu horretara, autolikidazio batean jasotako onura fiskala, kenkaria edo salbuespena baldintzatuta badago geroko betekizunak betetzeari (hamar urte igaro aurretik zenbatekoa itzultzea, esaterako) eta onura, kenkari edo salbuespen hori galtzen bada geroko betekizuna bete ez delako, orduan tributu-betebeharpekoak ez-betetzea gertatu den urteko eta zergaldiko autolikidazioan sartu beharko ditu aurreko zergaldietan bidegabe aplikatu den kopurua eta berandutze-interesak. Kasu horretan, ordea, ez da autolikidazio osagarri edo ordezkoa aurkeztu behar.

GONDRA ELGUEZABALEk (2021: 166-168) arrazoi osoz kritikatu duenez<sup>34</sup>, neurri fiskalak eragin ekonomiko-finantzario txikia izan duela hasiera batean. Aplikatu ere, ekitaldi bateko Ekarpeneren zuzkidurak aplikatu behar dira hurrengo ekitaldian. Bestela esanda, 2020an neurri fiskalaren mende gera zitezkeen kopuruak 2019an zuzkitutakoak izango liriateke, eta lehen Errege Lege-dekretua onetsi zenerako kooperatibak ez zeukan aurreko urteko zuzkiduren gainean helburua aldatzeko modua.

### 5.6. Hirugarren bidez gauzatutako jarduketak

Amaitzeko, KELeK berariaz jaso du kooperatibek jarduketa guztiak zuzenean nahiz zeharka gauzatzeko aukera, hau da, Ekarpeneren destinoa bideratu daiteke diru-ekarpenak eginez irabazteko asmorik gabeko entitateei edo kooperatibaren arteko harremanetarako entitateei, Ekarpeneren helmuga diren jarduketak halako hirugarrenek gauzatu ditzaten.

Bitartekaritza-entitate horrek Ekarpenera Legeak ezarritako helburuetan aplikatu ezean, kooperatibarentzat ekar ditzakeen ondorioak begiratu daitezke. Hirugarrenaren jokabidea ezin zaio kooperatibari egotzi, bere borondatearen autonomiatik kanpo geratzen delako. Horrenbestez, ez-betetzea ez da gertatu kooperatibaren

mendeko kari batengatik eta, nire ustez, arrazoi horrengatik, ez luke ondorio fiskalik ekarri behar kooperatibarentzat, hau da, ez litzaioke onura fiskalik kendu behar eta ez litzateke sarreratzat egotzi behar jadanik kendu izan zuen zuzkidura.

## VI. COFIPAREN ZUZKIDURA KENGARRIA IZATEA

Kooperatibaren araubide fiskalaren bigarren arloak doikuntza-arauekin du zerikusia, halakoak kooperatiba guztiei aplikatzen zaizkiela kooperatibaren babes fiskalaren maila gorabehera. Erregela horiek kooperatibaren zerga-oinarria, karga-tasa aplikagarria eta kuotaren zenbait kenkari zehaztean dute eragina. Arau horietako bat Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenera —COFIPera— eginiko zuzkidurak kengarriak direlako da.

Badira arrazoiak (RODRIGO RUIZ 2010) funts banaezinetara eginiko zuzkidurak gastu kengarri izan behar direla defenditzeko, hala nola, funtsaren izaera banaezinean (sasi-tributua) oinarritzen diren arrazoiak, funtsaren kopurua gizarteari itzuliz (zerbitzu publikoaren galdaketa). Bestela esanda, erreserbak kolektibizatzean bazkideek hartutako kopuruen gainean egiazko banakako zerga bezala uler daiteke (ISPIZUA 1997, 82). XIX. mendeko jatorritik, sozietatearen nahitaezko funtsak eta funts horiek ezin banatzea egungo kooperatibismoaren sorrerarekin lotzen dira, baita langileen asoziazionismoarekin ere (MATA DIESTRO 2018). Onura fiskala banaezintasunarekin lotu izan da eta Espainiako kooperatibaren politika fiskala horretan oinarritu da (ISPIZUA 1997, 77). Horiek horrela, funtsaren izaera banaezinak eta zuzkidurak nahitaez egiteko beharrak justifikatzen dute zuzkidura Sozietateen gaineko Zergan gastu kengarria izatea (ALONSO RODRIGO 2001, 219-220). Ideia horretan sakontzeko, begiratu behar dira funtsaren helmuga diren interes orokorreko helburuak. Kooperatibak halako eginkizuna betetzen duen heinean, bere mesederako ez den eginkizuna ezpada gizartearen aldekoa den heinean, eta Estatuari koste batzuk saihesten dizkion heinean, badirudi zuzena dela helburu horietan erabili diren zenbatekoak kengarriak izatea (ALONSO RODRIGO 2001, 236-237).

### 6.1. Gastu kengarriak

<sup>34</sup> Administrazioak hartutako neurri ekonomikoa onuragarria izan da, gehien bat, euren betebeharrak behin eta berriro bete ez dituzten euskal kooperatibentzat funtsaren zuzkidurak xedatzeko unean; eta kaltegarria izan da edo behintzat, onurarik ez die ekarri, ostera, lege-xedapenak zehatz bete dituzten kooperatibei.

Guri interesatzen zaigunetik eta sozietate kapitalistekin gertatu aldera, zerga-oinarrria kalkulatzeko kooperatiba-sozietateen sarreretatik gastu kengarriak hurrengoak dira, besteak beste (abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 18. artikulua araberara, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 16. artikulua araberara):

- a) Legeetan edo estatutuetan hala aginduta Nahitazeko Erreserba Funtserako erabilitako zenbatekoaren %50, lan honen xede ez dena.
- b) Kooperatibek heziketarako eta kooperatiba-sustapenerako zein interes publikoa duten beste helburu batzuetarako nahitaz erabiltzen dituzten zenbatekoak, jarraian sakonago aztertuko ditugunak.
- c) Kooperatibek kooperatiben arteko lankidetzarako erakundeei ematen dizkieten eta kooperatiben finantza-saneamendurako edo kooperatiben nahiz jarduera berrien sustapen eta garapenerako erabiltzen diren kopuruak. Kenkari horretaz baliatu ahal izateko, beharrezkoa izango da Tributu-administrazioak, berariaz eta ekarpena egin aurretik, izaera hori aintzatetsi izana<sup>35</sup> erakunde horri. Helburu hauek berdinak COFIParen bidez finantzatu daitezkeen jarduketan artean sar badaitezke ere, kopuru horiek zuzenean dira kengarriak; horrek abantaila bat dakar ez delako Batzar orokorrak onetsitako plan baten barruan sartu behar, ezta kontabilitate banandua sortu behar ere. Edozein modutan, ekarpena edo zuzkidura jaso duten erakundeek Ogasunaren aldeko aintzatespena behar dute, eta ondorioz, kooperatibak ezin dezake erakundea askatasunez aukeratu. Osterantzean, COFIParen bidez Herri Ogasunak aintzatetsi ez dituen era-

kundeen jarduketak finantzatu daitezke, kooperatiben arteko lankidetzaren helburua bilatuz gero.

Zuzkidura kengarria berdin aplikatuko zaie antzeko izaera edo helburuak dituzten kontribuzio edo funts guztiei, nahiz eta haiei aplikatu beharrek arautegiaren arabera izena bestelakoa izan (abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19.8. artikulua araberara, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 17.8. artikulua araberara). Dena den, heziketa eta sustapenerako funtsa edota Nahitazeko Erreserba Funtsera ez diren beste funts batera ekarritako zenbatekoak ez dira zerga-oinarririk kengarriak (MONTERO SIMÓ 2016:34).

## 6.2. COFIParen zuzkidura kentzea

Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19.1. artikulua araberara, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 17.1. artikulua araberara, Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIPera— eginko zuzkidura gastu kengarria da, baina ezin da izan ekitaldiko soberakin garbiaren %30 baino handiagoa. Kooperatibaren kontuen Irabazi eta Galeren kontuan zuzkidura sartzen da gastu bezala, eta ondorioz, ez luke kontabilitatez kanpoko inolako doikuntza ekarriko<sup>36</sup> Sozietateen gaineko Zergaren zerga-oinarrian.

Illo horretatik, ALGUACIL MARÍ (2020) adierazi duenez, zuzkidura, gastu fiskala den aldetik, kengarria izatea salbuespenezko tratua fiskala da, etorkizuneko arrisku eta gastuen probisioak kenezinak izan ohi direlako. Kengarria izatea justifikatzen da Ekarpeneren aplikazioarekin bilatu nahi den interes publiko edo interes orokorreko helburuan.

Probisio guztiekin gertatzen den bezala, gastuaren kenketa aurreratu egiten da benetako gastua ordaindu baino lehen, hau da, Ekarpeneren zuzkidura kengarria da eta ez ordea gastua

<sup>35</sup> Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 18. artikulua araberara, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 16. artikulua araberara, aintzatespen hori erregelamenduz ezarritako eran emango da. Tributu-administrazioaren aintzatespena izan eta kooperatiben arteko lankidetzaren sustapenean ari diren erakundeek ez dute tribututako kooperatiba elkartuengandik jasotako kopuruengatik, baldin eta justifikatzen bada kopuru horiek erakundearen sozietate-helburuetarako erabiliak izan direla.

<sup>36</sup> Ikus daitezke Tributen Zuzendaritza Nagusiaren hurrengo kontsulta lotesleak: ekainaren 14ko 1090/2005 eta 2011ko azaroaren 18ko V2746-11. Eta doikuntza-araua den aldetik, araubide bera aplikatuko zaie kooperatiba babesgabei ere (ALGUACIL MARÍ, 2020).

bera, azken hori kooperatibaren ohiko jardueratik aparte kontabilitatean modu bananduan agertuko baita.

Beste alde batetik, Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenera —COFIPera— eginiko zuzkiduraren ziozko gastua kenduko da kooperatibaren zerga-oinarri orokorretik. Hortaz, zuzkidura zerga-oinarri berezia osatzen duten etekinen kontura egin izan bada, orduan partida hori ez litzatekeela kengarria ikuspegi fiskaletik ulertu behar da. Bi arrazoi daude hori esateko: alde batetik, zerga-oinarri berezia kalkulatzeko ez da gastu kengarririk onartzen, beraz, Ekarpenera oinarri hori osatzen duten irabazien kontura egin bada, zuzkidura ezin kenduko litzateke ikuspegi fiskaletik; eta beste alde batetik, arau fiskalak zerga-oinarri orokorraren kontura egindako zuzkidura soilik onartzen du kengarria izatea eta, ondorioz, oinarri horretatik ez bada kentzen, zuzkidura kenezin bihurtuko litzatekeelako.

### 6.3. Zuzkiduraren kopuru kengarria

COFIPera eginiko zuzkidura osorik kengarria da baldin eta kooperatibaren soberakin garbien %30 gainditzen ez badu. Nolanahi den ere, Kooperatiben Legeak ezarri duenez, soberakin baliagarrien %10 zuzkitu behar da urtero. Hortaz, bi kontzeptu ezberdin ditugu baina elkarri lotuta daudenak: soberakin garbia eta soberakin baliagarria. Soberakin baliagarria da soberakin garbitik aurreko ekitaldietako galerak eta Sozietateen gaineko Zerga kentzearen emaitza. Hala ere, arau fiskalak ez du soberakin baliagarria aipatzen, ezpada kenketaren muga lotzen du soberakin garbien %30ekin. Muga bi horiek elkarren artean lotu behar ditugu: merkataritzako araua soberakin baliagarri buruz ari da eta arau fiskala soberakin garbiei buruz. Badirudi legearen nahitaezko zuzkidura beti kengarria izango dela ehuneko txikiagoa delako (%10) eta oinarri txikiagoaren gainean kalkulatzeko delako (soberakin baliagarria). Ikuspegi fiskaletik, ostera, muga soberakin garbien %30ekoa da, sozietatearen estatutuek kopuru handiagoa zuzkitzea ezarri ezik.

Halaber, arau fiskalak jasotako kenketaren muga tributuzkoa ez den kontzeptua aipatzen du, soberakin garbiak, alegia; kontzeptu hori arauketa sustantiboak ematen digu, KELren 69. artiku-

luan<sup>37</sup>, hain zuzen, eta ez du mugatzen kenketa zerga-oinarriaren ehuneko batera, arau fiskalak egin ohi duen moduan. Horrenbestez, KELera jo behar dugu soberakin garbia zer den jakiteko eta Zergaren zerga-oinarriarekin zer antza edo zer diferentzia dituen zehazteko. Soberakin garbia da kontabilitateko emaitza zergak ordaindu aurretik eta aurreko ekitaldietako galerak kendu baino lehen. Beraz, kontzeptu hori ez dator zerga-oinarriarekin bat, azken hori kontabilitateko emaitzari doikuntza fiskalak aplikatu ondoren ateratzen delako. Bi kontzeptuok ez datoz bat aurreko urteetako zerga-oinarri negatiboak daudenean ere, zerga-oinarri negatiboa eta kontabilitateko galera ez direlako gauza bera. Labur bilduz, kontabilitateko kontzeptu batera jo behar dugu COFIPera eginiko zuzkidurak muga fiskala gainditu duen ala ez egiaztatzeke.

Sozietateen gaineko Zergatik kentzeko eskubidea zehaztean COFIPera zuzkitu daitekeen kopuruari dagokionez, hau da, Ekarpenera nahitaez egin beharreko zuzkidurari dagokionez, KELren 70. artikulua esaten duenez, "aurreko ekitaldietako galerak konpentsatzeko zenbatekoak eta eskatu daitezkeen zergak kendu ostean, soberakin baliagarri bilakatuko dira soberakin garbiak.

Urtero, honela bideratuko dira soberakin baliagarriak:

a) Ehuneko hogeita hamar, gutxienez, Nahitaezko Erreserba Funtserako eta kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenerako. Portzentaje horretatik, gutxienez ehuneko hamar kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenerako bideratuko da, eta ehuneko hogeitaz berriz, Nahitaezko Erreserba Funtserako (...).

Nahitaezko Erreserba Funtsa sozietate-kapitalaren ehuneko berrogeita hamarrera heltzen ez den bitartean, erdiraino murriztu ahal izango da kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenerako ezartzen den gutxieneko ekarpenera".

Horrenbestez eta ikusi dugunez, urtero sobera-

<sup>37</sup> KELren 69.1. artikulua: "Soberakin garbiak zehazteko, merkataritza-sozietateentzat ezarritako kontabilitate-arau eta -irizpideak ezarriko dira, salbu eta espezifikoki erregulazio badiara sozietate kooperatiboentzat".

kin baliagarrietatik Nahitaezko Erreserba Funtsera %20 gutxienez ekarri behar da, eta COFIPera %10. Aurrekoaz gain, kooperatibaren estatutuek ala Batzar orokorraren erabakiek gainerako soberakinetatik helburu horietarako zuzkidura gehigarriak ezar ditzakete. Gutxieneko ehunekoak legeek derrigor finkatu dituztenez, estatutuetako erregelak ehuneko horiek berdindu ala gainditu ditzaketela ondorioztatu daiteke, inoiz ez murriztu. Edozein kasutan, eta salbuespenezko erregela gisa KELren 70.3. artikulua sartutako berrikuntza den aldetik, Legeak aipatutako ehunekoak aldatzeko aukera ematen du baldin eta Nahitaezko Erreserba Funtsa ez bada sozietatearen kapitalaren erdira heldu, eta horrelakoetan COFIPera eginiko zuzkidura %5ekoa izan daiteke.

Kenketarako eskubidea ematen duen zuzkiduraren kopurua da Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIPera— nahitaez eginiko zuzkidura. Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 18. artikulua arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 16. artikulua hitzez-hitzez kotasunetik ondorioztatu daiteke artikulua aipatzen duten nahitaezko zuzkidura dela Legeak ezarritakoa eta kooperatibaren estatutuek jasotakoa. Hitz egin ere, Nahitaezko Erreserba Funtsearen zuzkiduraren kasuan legeak edo estatutuek agindutako kopuruari buruz hitz egiten da, eta biak, Nahitaezko Erreserba Funtsa eta COFIP, nahitaez zuzkitu beharreko funts banacezinak izanik, uler daiteke erregela hori COFIPeri ere aplikatu dakiokela. Nahitaezkoak, beraz, esan nahi du legeak edo estatutuek nahitaez ezarritakoa.

Era berean, bai jurisprudentzia txikiak<sup>38</sup> bai TZ-Nek<sup>39</sup> eta TEACek<sup>40</sup> (ALGUACIL MARÍ 2020; ISPIZUA 1997, 81) adierazi dutenez, nahitaezko zuzkidura izan behar da, gutxienez, sozietatearen estatutuetan ezarritakoa, eta ez da nahikoa Batzarrak hartutako erabakia, hau da, Batzar orokorraren erabakiz estatutuetako ehunekoak gaindituko balitz,

38 Hurrenkera kronologikoari jarraiki honako epai hauek ikus daitezke: Aragoiko Justizia Auzitegi Nagusiaren maiatzaren 12ko 283/2000 (287/1997 erre.) eta irailaren 3ko 521/2009 (197/2008 erre.) epaiak; Gaztela eta Leongo Justizia Auzitegi Nagusiaren urriaren 29ko 2451/2010 (1782/2004 erre.) epaia; Nazio Entzutegiaren 2012ko martxoaren 22ko epaia (139/2009 erre.), eta Andaluziako Justizia Auzitegi Nagusiaren irailaren 7ko 1977/2015 (377/2014 erre.) epaia.

39 TZNren 2011ko azaroaren 18ko V2746-11 eta 2015eko urtarrilaren 19ko V0163-15 kontsulta lotesleak.

40 2004ko apirilaren 16ko TEACen ebazpenaren arabera.

gaindikina ez litzateke nahitaezkoa ezpada borondatezkoa izango litzateke. Bestela esanda, Legeak edo estatutuek ezarritako zuzkiduratik gora Batzar orokorrak handiagoa onesten badu, gaindikina ez da kengarria. Hortaz, Legeak ezarritako ehunekotik gorako zuzkidura kengarria izango litzateke estatutuek halakoa ezarri badute. Soberakinen ehuneko handiagoarekin eginiko zuzkidura, osterantzean, ez litzateke kengarria izango Batzar orokorrak hala erabaki duenean estatutuetako euskarririk izan gabe.

Jarrera hori zentzuz ekinez, gastu bezala, kenketarako eskubiderik ematen ez duen gaindikin hori COFIPen helburuetan ez aplikatzeak ez litzateke ekarri behar ez aplikatzeak dakartzan ondorio fiskalak, edota helburu horietako ez den beste batean aplikatzeagatik dakartzanak, ez-betetzeak ondorio administratiboak<sup>41</sup> ekar baditzake ere. Gaindikin kenezina Sozietateen gaineko Zergak zergapetutako sarrera denez, ezin daiteke berriro ere sarrera gisa egotzi, ez-betetze kasua bada ere. Edu berean, kooperatiba babestuak ez luke bere kalifikazioa galdu behar.

Aurreko planteamendua gorabehera, ez da azaltzen Batzarrak hartutako erabakiz, legeak edo estatutuek ezarritako kopurutik gora, zuzkidura zergatik den kenezina. Lehenago adierazi dugun moduan, COFIParen nahitaezko zuzkidura kengarria da bazkideen artean kopuru banacezina delako eta interes publikoko helburuetan erabiltzen delako. Legeak edo estatutuek finkatutako kopurutik gora eginiko zuzkidura kengarria izatea arrazoï berdinekin justifikatu daiteke: Batzarrak erabaki duen kopuru hori, legeko edo estatutuen kopuruarekin gertatu bezala, ezin daiteke bazkideen artean banatu eta interes publikoko helburuetan erabiliko da; hortaz, ez du zentzurik halako kopurua kenezina izateak. Analogiaz erregela bera aplikatu dezakegu, Tributuen Foru-arau Orokorraren 13. artikulua arabera, COFIParen zuzkidura osorik kengarria dela argudiat-

41 KELren 159.2. artikulua a) eta b) letren arabera, arau-hauste oso astunak dira soberakin baliagarrien gutxieneko portzentajeak COFIPera ez zuzentzea, baita COFIPeko zuzkidura ez aplikatzea legeak zehazten dituen helburuetan. Modu horretara, ezarritako araubide zehatzilearen arabera, arau-hauste oso astunak 3.001 eurotik 30.000 eurora arteko isunarekin zehatuko dira (KELren 160.1. artikulua). Horretarako, kontuan izandago da zer garrantzi duten, zer ondorio duten ekonomian eta gizartearen, eta nola jokatzen duten arau-hausteeak (asmo txarrez, faltsukeriaz, engainatzeko asmoz edo arau-haustean berreroriz), eta zein den zehatutako kooperatibaren ahalmen ekonomikoa edo eragiketa-bolumena, eta zenbatekoa den ukitutako pertsonen kopurua (KELren 160.2. artikulua). Zehapena ere bide eman dezake kooperatiba deskalifikatzeko (KELren 160.1 eta 161. artikulua), baldin eta ekonomian edo gizartearen kalteak eragiten badituzte edo eragin ahal badituzte, edo kooperatiba-printzipioak behin eta berriro eta nabarmenki urratzen badituzte [KELren 161.1.a artikulua], eta kooperatiba desegitea ekarriko du (KELren 161.4. artikulua).

zeco, eta ez legezko edo estatutuetako kopurua soilik, baldintza berdinak bete dituelako zuzkidura kengarria izateko justifikatuz. Bestela esanda, baldintza berdinak betez gero, kasu batean zuzkidura kengarria da (legezko edo estatutuetako kopurua) eta beste kasu batean kenezina (hau da, legezko edo estatutuetako kopurutik gora Batzarrak erabaki duen gaindikina).

Beste alde batetik, Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenera —COFIPera— eginiko zuzkidura soberakin baliagarrien gainean kalkulatu behar da, hots, kooperatibaren soberakin garbietatik behin aurreko ekitaldietako galarak eta Sozietateen gaineko Zerga kendu ondoren. Zuzkidura zergak ordaindu ondoren kentzen denez, ekuazio konplexu batzuk erabili behar dira zuzkiduraren kopurua zehazteko; izan ere, zuzkidura kontuan hartu behar da Zergaren zerga-oinarria kalkulatzeko eta Sozietateen gaineko Zerga ordaindu ondoren zehazten da. Uztailaren 20ko 1304/1998 kontsultari erantzunez, Tributuen Zuzendaritza Nagusiak kalkulu hori egiteko beharrezko ekuazioen balio fiskala aitortu zuen, "nahitaezko zuzkiduraren" kopuruari begira. Soberakin garbia kalkulatzeko, kooperatibaren emaitzatik zergaren kopurua kendu behar da, eta zergaren kuota zehazteko, hurrengoak batu behar dira modu aljebraikoan: zerga-oinarri bereziari %19 aplikatzearen emaitza eta zerga-oinarri orokorretik %20 edo %18 aplikatzearen emaitza baldin eta oinarri orokorretik Nahitaezko Erreserba Funtzaren zuzkiduraren %50 eta COFIParen zuzkidura osoa kendu badira.

Modu grafikoan adierazteko, eta karga-tasa %20 koa bada, horrela geratuko litzateke:

$$XC = 0,2 * [KIZA - a * (KIZA - XC) - 0,5 * b * (KIZA - XC)] + 0,19 * ZOB$$

Eta ekuazioa garbituz gero, honela geratuko litzateke:

$$XC = [KIZA * 0,2 * (1 - a - 0,5 * b) / (1 - 0,2 * a - 0,1 * b)] + 0,19 * ZOB$$

Non:

XC = zerga-oinarri orokorretik ateratzen den zergaren kuota

KIZA (Kooperatibaren Irabazia Zergak ordaindu aurretik) = Zerga-oinarri Orokorra (NEFera eta COFIPera nahitaez eginiko zuzkidurak kendu ondoren)

ZOB = Zerga-oinarri berezia

a = estatutuek agindutako COFIParen zuzkiduraren koefizientea

b = estatutuek agindutako NEFaren zuzkiduraren koefizientea

#### 6.4. Zuzkidura kentzeko beste betekizun batzuk: Batzarraren plana eta kontabilitatea bananduta

Aipatu ditugun betekizunez gainera, zuzkidura kengarria izateko Ekarpenera aplikatu behar da kooperatibaren Batzar orokorrak onetsitako planaren arabera (abenduarien 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19.1. artikularen arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru-arauaren eta maiatzaren 22ko Gipuzkoako Foru-arauaren 17.1. artikularen arabera). Alabaina, salbuespezez 2020an eta 2021ean eskumen hori Artekazitza Kontseiluak erabiltzea onartu da COVID-19ak sorrarazitako egoerei lotutako helburuetarako, lehen aipatu ditugun bi Errege Lege-dekretuen arabera. Kontrara, Batzar orokorrak plana onetsi ezean, 2012ko azaroaren 19ko Epaiari jarraiki, Auzitegi Gorenaren esanetan, Ekarpeneraren zuzkidura ez da bere helburura aplikatu izan<sup>42</sup> eta, alde batetik, harrezkero kendu izan den zuzkidura sarrera bezala egotzi behar da berriro, eta bestetik, babestua izatearren onura fiskalak kendu behar zaizkio kooperatibari.

Zuzkidurak, eta plana aplikatzeko behar diren ordainketak, gastu arruntak nahiz ibilgetuko inbertsioak, sozietatearen kontabilitatean modu bananduan jasoko dira (abenduarien 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19.2. artikularen arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 17.2. artikularen arabera). Horrenbestez, zuzkidura kengarria izateko behar bezala kontabilizatu behar da, baina, aldi berean, Ekarpeneraren kontura eginiko gastu eta inbertsioak kontabilitate bananduan jaso behar dira.

42 Ildo bertsutik, Madrilgo Justizia Auzitegi Nagusiaren ekainaren 14ko 283/2018 Epaiaren (790/2016 erreka.) edota Tributuen Zuzendaritza Nagusiaren martxoaren 29ko 610/2010 Kontsulta loteslea (ALGUACIL MARÍ 2020).



Abenduaren 21eko EHA/3360/2010 Aginduaren seigarren erregelak jasotako arauketaren arabera, Ekonomia eta Ogasun Ministerioko kooperatiba-sozietateen kontabilitate alderdiei buruzko arauak onesten dituen Aginduaren arabera, kontabilitatean jasotzeko konponbiderik egokiena balantzearen pasiboan talde berria sortzea da gainerako partidetatik bananduta, eta ez da sartuko Funts Propioen arloan helburu zehatzetarako erabili behar delako. Funtsari dagokion zuzkidurak emaitzan eragina izango du gastu bezala, irabazi eta galeren kontuan behar bezala jasota. Zuzkiduraren zenbatekoa ekitaldiaren emaitza oinarri hartuta zehaztuko da, eta funts hori bere helburuan erabiltzean funtsaren baja ekarriko du, oro har, diruzaintzako kontuan ordainketa bezala jasoz.

Ekarpenaren zuzkidurak nahiz planak behar dituen aplikazioak, gastu arruntak zein ibilgetuko inbertsioak izan, sozietatearen kontabilitatean modu bananduan jasoko dira, Ekarpinari argi eta garbi lotuta dauden kontuetan<sup>43</sup>. Hortaz, kontabilitatean modu bananduan jasoko dira, eta gastuen, galeren, sarreren eta irabazien partidak Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenaren —COFIParen— emaitzen kontura sartuko dira; beraz, halako partidak ez dira aintzat hartuko kooperatibaren zerga-oinarri orokorra zehazteko<sup>44</sup> (POLANCO 2004).

### 6.5. Epea ez betetzea edo zuzkidura helburuetan ez erabiltzea

Arau fiskalak ezarri duenez, Ekarpina bere helburuan aplikatu behar da zuzkitu den ekitaldiaren hurrengoan. Onetsitakoak ez diren beste helburuetan Ekarpina aplikatzeak ekarriko du zuzkidura ekitaldiko sarrera bezala hartzea bidegabe aplikatu den kopuruan. Aurrekoaz gain, kooperatibak babes fiskala galduko du, halakorik izanez gero (abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19.4. artikulua arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 17.4. artikulua arabera). Batzarrak onetsitakoak ez diren beste

helburu batzuetan baina Legeak onetsitako helburu batean kooperatibak Ekarpina erabili badu ere, orduan ALONSO RODRIGOK (2001, 228-229) ulertzen duenez, kooperatiba babestua izaten jarraitu dezake, babes fiskala galtzeko arrazoien artean ez dagoelako desbideraketa hori.

Beste alde batetik, interes publikoko helburuetan erabili ez den kopurua eman behar zaie irabaz asmorik gabeko entitateei, azken horiek interes publikoko helburuetan erabil dezaten soberakinaren banaketa onetsi zen ekitaldi ekonomikoaren hurrengoan (abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19.3. artikulua arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 17.3. artikulua arabera). Bestela esanda, soberakinen banaketa onetsi den ekitaldian zehar kopuruak ez badira interes publikoko helburuetan erabili izan, hurrengo ekitaldian kooperatibaren ondaretik nahitaez irten behar dira. Baina arrazoi horretatik kooperatibek ez dute babes fiskala edo kalifikazio fiskala galduko, eta zuzkidura ez da sarrera fiskaltzat hartuko, nahiz eta kooperatibak ezarritako helburuetan erabili izan ez.

Egia da KELeK ez duela eperik ezarri aplikatzeko dauden kopuruak nori esleitu eta entitate horrek kopuruak aplikatzeko. Zentzuzkoa dirudi<sup>45</sup>, alabaina, eperik zuzketa transferentzia gauzatu den ekitaldian egitea dela ondorioztatzea, modu horretara kooperatibak zuen epea luzatuz. Ekarpina jaso duen entitateak bere estatutuen arabera helburuak betetzen baditu eta horiek betetzeko beharra bere gain hartzen badu, zein da kooperatibaren erantzukizuna baldin eta bitarteko entitateak azkenean 11/2019 ezarritako inolako helburuetan erabili ezean epea bete ez duelako ala beste helburu batean erabili duelako? Eta hori guztia Administrazioaren aurrean nahiz bitarteko entitatearen aurrean, legitimazio eta prozedurei begira<sup>46</sup>. Aurrekoan azaldu dugun moduan, hirugarrenaren jokabideagatik gertatuko litzaiteke ez-betetzea, baina jokabide hori ezin zaio kooperatibari egotzi. Horrenbestez, eta nire iritziz, kooperatibak ez luke jasan behar ez-betetzearen ondorio fiskalik, hau da, ezin zaio zuzkidura sarrera bezala egotzi eta ez luke kooperatiba babestu gisa duen kalifikazioa galdu behar, ezta kalifikazioarekin batera doazen onura fiskalak ere ez.

43 Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19. artikuluko, eta ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 17. artikuluko 5. eta 6. puntuen arabera, ekitaldia ixtean, gastuak eta errenta negatiboak kenduko dira eta sarrerak eta errenta positiboak batuko dira Ekarpinen emaitzen kontu berezira.

44 Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 19.7. artikulua arabera, ekainaren 9ko Arabako 16/1997 Foru Abenduaren 12ko Bizkaiko 6/2018 Foru-arauaren 17.7. artikulua arabera.

45 GONDRA ELGUEZABAL 2021, 164.

46 NAGORE APARICIO 2020, 275.

## VII. ONDORIOAK

Abenduaren 20ko Euskadiko Kooperatiben 11/2019 Legea onesteak ez du aldaketa garrantzitsurik ekarri Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpenaren —COFIParen araubidean (Euskaditik kanpo Heziketa eta Sustapenerako Funtza deitzen dena), aurreko legearen arauketarekin alderatuta.

Ekarpena lotu behar dugu KNAk aldarrikatutako printzipioekin, hots, heziketa, kooperatiben arteko harremanak eta komunitatearen sentimenduko printzipioekin. Ekarpeneren zuzkidura hainbat helburutan erabil daiteke, kooperatiba eta kooperatiben mugimendua bere ingurunean bistaratu nahian, baita kooperatiben arteko lan-kidetzat bultzatu nahian ere. Ekarpena aplikatzeko gauzatu daitezkeen jarduketan bidez interes publikoko helburuak lortu nahi dira eta Ekarpenera eginiko zuzkidurak banaezinak dira, hots, helburu horietan soilik erabili daitezke. Horrek guztiak azaltzen du tributu-arauak eman dion mesedezko tratua.

Kooperatiba-heziketa eta -sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena —COFIP— behar bezala zuzkitzean eta erabiltzean, hau da, 11/2019 Legeak agindu bezala aplikatzean, araubide fiskal onuragarria jaso du Ekarpeneren zuzkidurak Sozietateen gaineko Zergan gastu kengarriak izanik eta kooperatiba babestu edo babes bereziko kooperatibentzat ezarritako onura fiskalak aplikatuta. Ekarpenera oker erabiliz gero, osterantzean, arau fiskalak zigortzen du lehen aipatu ditugun abantailak ezabatuta. Horrelakoetan, beraz, Herri Ogasunak arauketa sustantiboa aplikatzeko zaintzailearen zeregina betetzen du, berari halako jokabidea ez dagokion arren.

Nolanahi den ere, COFIParen araubide fiskalean zenbait hutsune antzeman daitezke, eta horregatik egoera bidegabeak edo zalantzarriak behintzat sortzen dira. Adibidez, ez du zentzurik Batzarrak erabaki duen COFIParen zuzkidura kezina izatea, legearen edo estatutuen kopurua gaindituz gero. Egoera hori bere onera ekartzeko analogia erabil daiteke Tributuen Foru-arau Orokorren 13. artikulua aplikatuta. Modu horretara, COFIParen zuzkidura osoa kengarria izango

lizateke, baita Batzarrak erabaki duen gaindikina ere, baldintza berberak bete dituelako, hau da, bazkideen artean banatu ezin daitekeen kopurua delako eta interes publikoko helburuetan erabiliko delako; hortaz, kopuru hori ere kengarria izan beharko litzateke.

Bigarrenez, Ekarpeneren bidez finantzatutako jarduketak nahitaez bi ekitaldi ekonomikoko epean gauzatu behar dira, funtsa zuzkitu den ekitaldian eta hurrengoan. Batzuetan, alabaina, funtsa hirugarren bati eman dakioke legeak ezarritako helburuetan jarduketak gauzatu ditzan. Azken aukera horrek, kooperatibak horrela askatasunez erabaki duelako nahiz kooperatibak zuzkidura epe barruan erabili ez duelako, ez luke kooperatibaren araubide fiskala baldintzatu behar. Ildo horretatik, kooperatibak ez luke inolako ondoriorik jasan behar hirugarren baten jokabidearen erruz ez-betetzea gertatuz gero, adibidez, ez litzaike kooperatibari zuzkidura sarrera bezala egotzi behar edo ez lituzke kooperatibak bere onura fiskalak galdu behar.

## VIII. BIBLIOGRAFIA

AGUILAR RUBIO, M. 2016. «El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea». Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo. 50 zk., 49-71 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp49-71>.

ALGUACIL MARÍ, M.P., ROMERO CIVERA, A. 2013. "Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida". REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos. 110 zk., 7-42 orr. [https://doi.org/10.5209/rev\\_REVE.2013.v110.41446](https://doi.org/10.5209/rev_REVE.2013.v110.41446)

ALGUACIL MARÍ, M.P. 2014. «El tratamiento en el impuesto sobre sociedades del Fondo de educación y promoción de las cooperativas». Quincena Fiscal, 12 zk., 21-41 orr.

ALGUACIL MARÍ, M.P. 2020. "El Fondo de educación y promoción y su impacto en la tributación de las cooperativas". Revista técnica tributaria. 131 zk., 99-132 orr.

ALONSO RODRIGO, E. 2001. Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales. Barcelona: Institut per a la Promoció i la Formació Cooperati-

ves, Generalitat de Catalunya.

ALONSO RODRIGO, E., SANTA CRUZ AYO, I. 2016. «Identidad, competitividad y creación de empleo: retos para una nueva fiscalidad de las cooperativas de trabajo asociado». Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo. 50 zk., 73-101 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp73-101>.

ATXABAL RADA, A. 2017. «Las consecuencias fiscales de la baja de los socios cooperativistas que sean personas físicas». Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo. 51 zk., 209-230 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-51-2017pp209-230>.

ATXABAL RADA, A. 2018. «Los impuestos personales sobre el capital en las cooperativas y en sus socios en el País Vasco». Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo. 52 zk., 137-166 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-52-2018pp137-166>.

ATXABAL RADA, A. 2020. «Las medidas fiscales para favorecer el emprendimiento por las cooperativas». REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos. 133 zk., 13-20 orr. <https://doi.org/10.5209/reve.67335>.

ATXABAL RADA, A. 2021. «El régimen tributario aplicable a la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi», Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social, 150 zk., 75-95 orr.

BUSQUETS, F. 2005. "Responsabilidad tributaria de los socios y de los miembros del Consejo Rector de las Cooperativas", Sociedad Cooperativa, 17 zk., 24-26 orr.

CALVO ORTEGA, R. 2005. "Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica". CALVO ORTEGA, R. (zuzendaria), Fiscalidad de las entidades de economía social. Madrid: Thomson-Civitas, 33-64 orr.

CAPARRÓS NAVARRO, A. 1992. «El Fondo de Educación y Promoción en Sociedades Cooperativas: análisis contable y fiscal». Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos. 116 zk., 67-120 orr.

GONDRA ELGUEZABAL, G. 2021. «La contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público — COFIP— en la Ley vasca y su aplicabilidad». Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, 58 zk., 137-173 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-58-2021pp137-173>.

ISPIZUA ZUAZUA, J.A. 1997. «La irrepartibilidad del Fondo de Reserva Obligatorio en las cooperativas». Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, 28 zk. (1997-I), 31-174 orr.

MATA DIESTRO, H. 2018. «Fondos sociales obligatorios: la justificación de su irrepartibilidad en los orígenes del cooperativismo y del movimiento obrero organizado». Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, 53 zk., 289-307 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-53-2018pp289-307>.

MONTERO SIMÓ, M. 2016. «La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo impuesto sobre sociedades. Propuestas para una reforma». Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo. 50 zk., 17-47 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp17-47>.

NAGORE APARICIO, I. 2020. «Regulación en la legislación cooperativa vasca de la contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público y cuestiones que plantea». Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo, 57 zk., 253-278 orr. <https://doi.org/10.18543/baidc-57-2020pp253-278>.

POLANCO BELDARRAIN, J. 2004. "La fiscalidad de las cooperativas. Un modelo que fortalece los fondos propios". Cuadernos de Gestión. 4. Bol., 2 zk., 31-43 orr.

ROMERO CIVERA, A., MARI VIDAL, S. 2015. «Algunos aspectos críticos en la aplicación del Impuesto de Sociedades a las cooperativas según el régimen fiscal de cooperativas. La necesidad de su reforma». REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos, 118 zk., 7-30 orr. [https://doi.org/10.5209/rev\\_REVE.2015.v118.48709](https://doi.org/10.5209/rev_REVE.2015.v118.48709)

RODRIGO RUIZ, M.A. 2010. "Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma". CIRIEC-Es-

paña, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa. 69 zk., 9-25 orr.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. 1991. Régimen fiscal de las cooperativas. Ley 20/1990, de 19 de diciembre. PPU, Bartzelona.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. 2010. "Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas". CI-RIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa. 69 zk., 53-72 orr.