

**“FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES AGROALIMENTARIAS DE LA ECONOMÍA
SOCIAL EN ANDALUCÍA: COOPERATIVAS Y SOCIEDADES AGRARIAS DE
TRANSFORMACIÓN”**

**“TAXATION OF AGRI-FOOD ENTITIES OF THE SOCIAL ECONOMY IN ANDALUSIA:
COOPERATIVES AND AGRARIAN TRANSFORMATION COMPANY”**



**UNIVERSIDAD
DE ALMERÍA**

Grado en Derecho

Autor: Antonio Javier Orozco Tomé

Director: Profesor Dr. Miguel Ángel Luque Mateo

Convocatoria Mayo 2020

RESUMEN

Las cooperativas y Sociedades Agrarias de Transformación son figuras asociativas que cabría encuadrar dentro de las entidades que conforman la Economía Social, de gran importancia no solo a nivel económico, sino también laboral y social, por su cooperación mediante el fomento en el desarrollo local y comunitario. Las primeras gozan de numerosos incentivos fiscales, mientras que las segundas, a pesar de estar sometidas al régimen general, disfrutan de unos pocos.

ABSTRACT

Cooperatives and Agrarian Transformation Company are associative figures that could be framed within the entities that make up the Social Economy. These entities have a considerable weight, not only economically, also at the work sphere and social level, for their cooperation by promoting local and community development. On the one hand, the first enjoy a lot of tax incentives, but on the other hand, the last enjoy a few fiscal incentives.

INDICE

1.- INTRODUCCIÓN.....	4
2.- ASPECTOS JURÍDICO PRIVADOS DE LAS ENTIDADES DE LA ECONOMÍA SOCIAL.....	5
2.1.- Las cooperativas.....	7
2.1.1.- La cooperativa como sociedad mercantil.....	8
2.1.2.- Marco legal del cooperativismo en Andalucía y España.....	10
2.1.3.- Clases de sociedades cooperativas.....	12
2.2.- Las Sociedades Agrarias de Transformación.....	14
2.2.1.- Orígenes.....	16
2.2.2.- Regulación.....	17
2.2.3.- Tipología.....	18
2.2.4.- Características societarias.....	19
3.- FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES DE LA ECONOMÍA SOCIAL.....	22
3.1.- Tributación de las cooperativas agrarias.....	23
3.1.1.- Las cooperativas protegidas.....	25
3.1.2.- Las cooperativas especialmente protegidas.....	28
3.1.3.- Tributación en el Impuesto sobre Sociedades.....	30
A) Fragmentación de la base imponible.....	32
B) Base imponible negativa.....	36
C) Cuota íntegra.....	37
D) Deducciones.....	38
E) Bonificaciones en la cuota.....	39
F) Retenciones y pagos a cuenta.....	40
3.1.4.- Beneficios fiscales en el resto de tributos: IVA, ITPyAJD, tributos locales.....	41
A) IVA.....	41
B) ITPyAJD.....	43
C) Tributos locales.....	46
3.2.- Tributación de las Sociedades Agrarias de Transformación.....	48
4.- CONCLUSIONES.....	49
BIBLIOGRAFÍA.....	52
REPERTORIO NORMATIVO.....	54

1. INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo académico se dispone a tratar con mayor profundidad una de las entidades que componen la Economía Social. En primer lugar, se debe indicar que en el ámbito europeo se incluyen dentro de la categoría de empresas de economía social las cooperativas, mutualidades, fundaciones, instituciones paritarias, empresas sociales y asociaciones. Estas entidades representan aproximadamente el 10% de las empresas de la Unión Europea. En cualquier caso, indicar que este trabajo se centrará principalmente en el régimen jurídico y fiscal de la cooperativa.

Se aprovecha esta introducción para incluir algún apunte sobre el origen de esta figura. Debe retornarse a la segunda mitad del Siglo XIX para hallar el nacimiento del movimiento cooperativo. En concreto, se considera a la *Rochdale Society os Equitables Pioneers* la precursora de este movimiento, constituida el 28 de octubre de 1844. Sin embargo, no se trata de un fenómeno aislado, pues fue influenciado por Robert Owen, inspirador de las teorías cooperativistas y socialistas del momento. De todo ello, se deducen los principios de *Rochdale*, base de los principios cooperativos de la Alianza Cooperativa Internacional, organización establecida en 1895 para representar y trabajar siempre para las cooperativas que se encuentran dispersas por todo el mundo.

La Alianza Cooperativa Internacional adoptó la Declaración de Identidad Cooperativa en 1995, ofreciendo la siguiente definición de cooperativa “asociación autónoma de personas que se han unido voluntariamente para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes por medio de una empresa de propiedad conjunta y democráticamente controlada”. Estas asociaciones se amparan en los valores de autoayuda, autorresponsabilidad, democracia, igualdad, equidad, solidaridad, honestidad, actitud receptiva, responsabilidad social y respeto hacia los demás.

Hechos estos breves apuntes, nos encargaremos de centrar el estudio, sobre todo, en las agroalimentarias, sector de indudable importancia para la economía nacional.

Indicar la clara divergencia existente por la población española que habita el medio rural, 16,1%, es decir, 7,6 millones de personas, y la superficie que abarca, 84,1% del total de la superficie. Asimismo, ha de señalarse la mayor tendencia al envejecimiento de la sociedad en estas áreas. Por este motivo, se hace necesario implementar políticas incentivadoras en este sentido para tratar de paliarlo.

Otro aspecto importante a recalcar es el número de personas ocupadas en el sector primario, casi 800.000 personas, con una clara evolución ascendente en los últimos años, a pesar de experimentar un ligero descenso a partir de 2017.

En España existen 3.190 cooperativas pertenecientes al sector agro, localizándose el 75% de ellas en 6 regiones, a saber: Andalucía, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Comunidad Valenciana, Cataluña y Extremadura. Siendo la primera la que cuenta con el porcentaje más alto 22,4%, esto es, 713 cooperativas. Además, esta Comunidad Autónoma aglutina el 38% de la facturación del colectivo. De ahí, dada su importancia en el sector, a lo largo de este estudio se hará una clara remisión a las normas dictadas por esta región sobre la materia, consecuencia también de la dispersión normativa existente a nivel nacional.

Por último, se va a tratar el régimen fiscal que afecta a las entidades cooperativas y Sociedades Agrarias de Transformación, pues ambos dos tipos de entidades se configuran como contribuyentes, disponiendo las primeras de un régimen especial, regulado en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, que les dota de determinados incentivos de naturaleza fiscal.

2. ASPECTOS JURÍDICO PRIVADOS DE LAS ENTIDADES DE LA ECONOMÍA SOCIAL.

En primer lugar, se ha de hacer referencia, en el panorama nacional, a la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social, en adelante LES. Poner de manifiesto, al respecto, que se trata de una legislación pionera no solo en Europa sino también a nivel global, y particular, en el sentido de que está compuesta por un escaso articulado. Además, se estaría ante una ley que fija un marco jurídico común aglutinando cada una de las distintas tipologías de entidades que conforman la Economía Social sin regular detalladamente las singularidades de cada una de ellas. De ahí, que no sustituya la normativa específica de estas entidades.

En cuanto a lo que se ha de entender por Economía Social, el artículo 2 de la LES ofrece su concepto, que es el siguiente: *“se denomina economía social al conjunto de las actividades económicas y empresariales, que en el ámbito privado llevan a cabo aquellas entidades que, de conformidad con los principios recogidos en el artículo 4, persiguen bien el interés colectivo de sus integrantes, bien el interés general económico o social, o ambos”*. De forma que se trata de un concepto en el que prima la persona y el objeto social sobre el capital.

El artículo 5.1 de la misma Ley, por su parte, ofrece una lista en la que figuran las entidades de la Economía Social: *“forman parte de la economía social las cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lleven a cabo actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, los centros especiales de empleo, las cofradías de pescadores, las*

sociedades agrarias de transformación y las entidades singulares creadas por normas específicas que se rijan por los principios establecidos en el artículo anterior”.

En lo relativo a los principios por los que se rigen las entidades enunciadas en el párrafo anterior, indicar que se encuentran reflejados en el artículo 4 de la LES: *“a) Primacía de las personas y del fin social sobre el capital, que se concreta en gestión autónoma y transparente, democrática y participativa, que lleva a priorizar la toma de decisiones más en función de las personas y sus aportaciones de trabajo y servicios prestados a la entidad o en función del fin social, que en relación a sus aportaciones al capital social; b) Aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio o actividad realizada por las socias y socios o por sus miembros y, en su caso, al fin social objeto de la entidad; c) Promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, la cohesión social, la inserción de personas en riesgo de exclusión social, la generación de empleo estable y de calidad, la conciliación de la vida personal, familiar y laboral y la sostenibilidad; d) Independencia respecto a los poderes públicos”.*

Resulta de interés aportar una serie de datos relativos al ejercicio 2019 recopilados por la Confederación Empresarial Española de la Economía Social (CEPES)¹: existían 43.192 entidades de la Economía Social, siendo las más numerosas las cooperativas (18.635), seguida por las asociaciones del sector de la discapacidad y sociedades laborales, aglutinando un total de 21.625.063 asociados, generando más de 2 millones de empleos directos e indirectos y, representando el 10% del Producto Interior Bruto (PIB).

¹ La Confederación Empresarial Española de Economía Social (CEPES), constituida en 1992, es una organización empresarial de ámbito estatal representativa y referente de la Economía social en España, integradora y portavoz de sus inquietudes y propuestas. Una entidad dinamizadora de esta realidad empresarial en España, interlocutora para la construcción de políticas públicas y sociales para la promoción del modelo de empresa de Economía social, centrado en las personas.

Recuperado de <https://www.cepes.es/social/estadisticas> (consulta 12/4/2021).

2.1. Las cooperativas.

Primeramente, la Alianza Cooperativa Internacional (ACI) recopiló los siguientes datos: *“Más del 12 % de las población mundial es cooperativista de alguna de las 3 millones de cooperativas del planeta que generan unos ingresos de aproximadamente 2,14 billones de dólares”*².

La ACI da el siguiente concepto de cooperativa: *“asociación autónoma de personas que se han unido voluntariamente para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes por medio de una empresa de propiedad conjunta y democráticamente controlada”*.

A continuación, sería conveniente aportar la definición de sociedad cooperativa establecida por el legislador nacional en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, en adelante, LCOOP. Su artículo 1 estipula que: *“la cooperativa es una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Ley”*.

De ahí, que los principios formulados por la ACI constituyan los parámetros por los que se han de regir las entidades cooperativas en su ámbito de actuación, siendo los siguientes: 1º) Principio de puertas abiertas, esto es, adhesión abierta y voluntaria; 2º) gestión democrática; 3º) participación económica de los socios; 4º) autonomía e independencia; 5º) educación, formación e información; 6º) cooperación entre este tipo de entidades; y 7º) interés por la comunidad.

A continuación, se procede a dejar reflejada la definición de cada uno de estos principios que establece la ACI³:

- Adhesión abierta y voluntaria: “Las cooperativas son organizaciones voluntarias, abiertas a todas las personas capaces de utilizar sus servicios y dispuestas a aceptar las responsabilidades de la afiliación, sin discriminación de género, condición social, raza, posición política o religiosa”.
- Gestión democrática: “Las cooperativas son organizaciones democráticas gestionadas por sus miembros, que participan activamente en la determinación de sus políticas y la toma de decisiones. Los hombres y mujeres que ejercen como representantes elegidos son responsables

² Alianza Cooperativa Internacional
Recuperado de <https://www.ica.coop/es/cooperativas/datos-y-cifras> (consulta 12/4/2021).

³ Alianza Cooperativa Internacional: *Notas de orientación para los principios cooperativos*.
Recuperado de <https://www.ica.coop/sites/default/files/publication-files/guidance-notes-es-2107251738.pdf> (consulta 12/4/2021).

ante el conjunto de los miembros. En las cooperativas primarias los miembros tienen derechos igualitarios de votación (un miembro, un voto), y las cooperativas de otros niveles también se organizan de manera democrática”.

- Participación económica de los socios: “Los miembros contribuyen de manera equitativa al capital de la cooperativa y lo gestionan democráticamente. Al menos una parte de dicho capital suele ser propiedad común de la cooperativa. En general los miembros reciben una compensación limitada, si la hubiera, sobre el capital aportado como requisito para pertenecer a la cooperativa. Los miembros destinan los excedentes de capital a cualesquiera o a todos los siguientes fines: al desarrollo de la cooperativa, posiblemente mediante la creación de reservas, al menos una parte de las cuales sería de carácter indivisible; a la retribución de los miembros de manera proporcional a sus transacciones con la cooperativa; y a sufragar otras actividades aprobadas por los miembros”.
- Autonomía e independencia: “Las cooperativas son organizaciones autónomas de autoayuda, gestionadas por sus miembros. Si establecen convenios con otras organizaciones, incluidos los gobiernos, o si reciben capital de fuentes externas, lo hacen en condiciones que garanticen la gestión democrática por parte de los miembros y respeten su autonomía cooperativa”.
- Educación, formación e información: “Las cooperativas ofrecen educación y formación a sus miembros, representantes electos, administradores y empleados para que puedan contribuir con eficacia al desarrollo de la cooperativa. También informan al público en general, en especial a los jóvenes y los líderes de opinión, sobre el carácter y las ventajas de la cooperación”.
- Cooperación entre entidades cooperativas: “Las cooperativas benefician con máxima efectividad a sus miembros, y fortalecen el movimiento cooperativo, al trabajar en conjunto mediante estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales”.
- Interés por la comunidad: “Las cooperativas trabajan en favor del desarrollo sostenible de sus comunidades mediante políticas aprobadas por los miembros”.

2.1.1. La cooperativa como sociedad mercantil.

A pesar de lo dispuesto en el Código de Comercio de 1885 en su Exposición de Motivos, no dándole a las entidades cooperativas el carácter mercantil no sólo por su naturaleza sino también por su ámbito de actuación y, sobre todo, por faltar en ellas el ánimo de lucro propio de las sociedades capitalistas. Sin embargo, estipula que podría atribuírsele tal carácter en caso de

reflejarlo de forma clara en sus estatutos sociales o se desprendiese de su normal ejercicio de actos de comercio.

En su defecto, la doctrina mayoritaria otorga tal definición a las sociedades cooperativas⁴. Pues, entre otros autores, Vargas, Gadea y Sacristán consideran que las entidades cooperativas “debieron, y deben, ser consideradas como sociedades mercantiles de naturaleza especial”⁵.

Aunque relevante es el aspecto organizativo de la entidad cooperativa, en opinión de Ballesterro (1990, pg.279), se debe estar a si tiene un objeto industrial o comercial que será lo que marque el carácter mercantil de este tipo de entidad, ya que como sostiene el autor los requisitos de forma adquieren aquí un papel secundario, pues pueden variar.

Otra afirmación que denota su carácter mercantil puede encontrarse en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, puesto que, aunque su artículo 2 excluye a las cooperativas de su ámbito de aplicación, en su artículo 4, relativo a supuestos de posible transformación se recoge expresamente en su apartado 5 lo siguiente: *“una sociedad cooperativa podrá transformarse en sociedad mercantil, y una sociedad mercantil inscrita en sociedad cooperativa”*.

Indicar que el Anteproyecto de Ley de Código Mercantil de 30 de mayo de 2014 en su exposición de motivos III-11 dispone que: *“ello no obstante, y como aspecto novedoso, se ha optado por hacer expresa atribución de mercantilidad a otros tipos societarios (sociedades cooperativas, mutuas de seguros y sociedades de garantía recíproca) que dan cobertura jurídica, con estructura corporativa, a actividades empresariales organizadas con base mutualista, con independencia de que su regulación esté contenida en legislación propia fuera del Código, habida cuenta de que, tanto la especialidad tipológica, como otras consideraciones de índole competencial, no aconsejaban su inclusión en él”*.

En definitiva, las cooperativas se conciben como entidades que llevan a cabo una actividad empresarial, por ende constituyendo empresarios sociales, por lo que le es aplicable el Derecho mercantil.

⁴ MORILLAS JARILLO, M.J./ FELIÚ REY, M.I.: *Curso de Cooperativas*, Madrid, Tecnos, 2018.

⁵ VARGAS, C./ GADEA, E./ SACRISTÁN, F.: *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órgano sociales*, La Ley, Madrid, 2015, pg.71

2.1.2. Marco legal del Cooperativismo en Andalucía y España.

Se ha de comenzar este punto poniendo de relieve lo estipulado en el artículo 129.2 CE: *“Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción”*.

De ahí que en el paradigma nacional tengamos la LCOOP como legislación vigente aplicable a este tipo de entidades. En su artículo 2 señala cual es su ámbito aplicable: *“A) A las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal; B) A las sociedades cooperativas que realicen principalmente su actividad cooperativizada en las ciudades de Ceuta y Melilla”*. Asimismo, a nivel estatal conviene citar la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, que se tratará más adelante.

Al respecto, resulta cuanto menos interesante que en relación con el recurso de inconstitucionalidad núm. 201/1982 elevado por la Abogacía del Estado contra la Ley del País Vasco 1/1982, de 11 de febrero, sobre cooperativas, se dictó la STC 72/1983, que en su Fundamento Jurídico 4º recogía lo siguiente: *“la Comunidad Autónoma del País Vasco tiene competencia para regular por Ley las cooperativas que llevan a cabo su actividad societaria típica, en los términos ya expuestos, dentro del territorio de la Comunidad, aun cuando establezcan relaciones jurídicas o realicen actividades de carácter instrumental fuera del territorio de la misma”*.

De forma que, actualmente, junto con la LCOOP conviven dieciséis legislaciones autonómicas, a saber:

- Ley 14/2011 de Sociedades Cooperativas Andaluzas.
- Ley 9/1998 de Sociedades Cooperativas de Aragón, cuyo texto refundido fue aprobado por el Decreto Legislativo 2/2014 .
- Ley 4/1999 de Cooperativas de la Comunidad de Madrid.
- Ley 8/2003 de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, cuyo texto refundido fue aprobado por el Decreto Legislativo 2/2015.
- Ley 6/2013 de Cooperativas de Cantabria.
- Ley 11/2010 de Cooperativas de Castilla-La Mancha.
- Ley 4/2002 reguladoras de las Cooperativas de Castilla y León.

- Ley 12/2015 de Cooperativas de Cataluña.
- Ley 9/2018 de Sociedades Cooperativas de Extremadura.
- Ley 5/1998 de Cooperativas de Galicia.
- Ley 1/2003 de Cooperativas de las Islas Baleares.
- Ley 4/2001 de Cooperativas de La Rioja.
- Ley Foral 14/2006 de Cooperativas de Navarra.
- Ley 11/2019 de Cooperativas del País Vasco.
- Ley 4/2010 de Cooperativas del Principado de Asturias.
- Ley 8/2006 de Cooperativas de la Región de Murcia.

La fragmentación en lo referente a la legislación cooperativa debido a la coexistencia de una ley estatal y dieciséis leyes autonómicas, en las que se percibe un proceso de mercantilización en orden a atraer un mayor número de entidades cooperativas a su territorio por medio de políticas más flexibles, provoca una situación dañina frente a las sociedades de capital que disponen de una legislación homogénea.

Destacar los datos obtenidos a partir del Informe Anual de Indicadores relativos al ejercicio 2019 del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA), revistiendo especial importancia la comunidad autónoma andaluza, región con el mayor número de explotaciones, en concreto, 244.390. Asimismo, obtenemos la siguiente información de los datos recopilados de Cooperativas Agro-alimentarias de España, donde Andalucía cuenta con 713 cooperativas agroalimentarias representando el 22,4% del total nacional, así como factura en torno al 38% del total, siendo, por ello, la Autonomía con mayores porcentajes en ambos parámetros.

Con esto, se quiere poner de manifiesto la importancia de la región andaluza en términos cooperativos. Las leyes dictadas por este ente autonómico son: LCAND y el Decreto 123/2014, de 2 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas (RLCAND).

2.1.3. Clases de Sociedades Cooperativas.

A continuación, se procede a distinguir la distinta tipología de cooperativas, ofreciendo una aproximación a su concepto.

En primer lugar, se ha de estar a lo recogido en el artículo 6 de la LCOOP, que lleva por rubrica “*clases de cooperativas*”, reproduciendo su tenor literal: “*1. Las sociedades cooperativas de primer grado podrán clasificarse de la siguiente forma:*

- *Cooperativas de trabajo asociado.*
- *Cooperativas de consumidores y usuarios.*
- *Cooperativas de viviendas.*
- *Cooperativas agroalimentarias.*
- *Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.*
- *Cooperativas de servicios.*
- *Cooperativas del mar.*
- *Cooperativas de transportistas.*
- *Cooperativas de seguros.*
- *Cooperativas sanitarias.*
- *Cooperativas de enseñanza.*
- *Cooperativas de crédito.*

2. Los Estatutos de las cooperativas de segundo grado podrán calificar a estas conforme a la clasificación del apartado anterior, siempre que todas las cooperativas socias pertenezcan a la misma clase, añadiendo en tal caso la expresión "de segundo grado"”.

Tras esto, y tal y como se había mencionado anteriormente, se realiza un acercamiento a cada una de las figuras expuestas.

- Cooperativas de trabajo asociado (arts. 80-87 LCOOP): proveen de puestos laborales a sus socios por medio de la organización conjunta en lo referente a la producción de servicios o bienes para terceros.
- Cooperativas de consumidores y usuarios (art.88 LCOOP): se orientan no solo a la formación y defensa de los derechos de sus socios, así como los de los consumidores y usuarios en términos generales, sino también suministrar bienes y servicios a sus asociados y personas con ellos convivientes para su posterior uso o consumo.
- Cooperativas de vivienda (arts. 89-92 LCOOP): tienen por objeto asociar a personas físicas y sus convenientes, que requieran vivienda y/o locales.

- Cooperativas agroalimentarias (art.93 LCOOP): se encaminan a la asociación de las personas titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales con el fin de llevar a cabo operaciones dirigidas a la optimización de las superficies antedichas, al desarrollo del medio rural y población agraria. Además, tratar cualquier fin atinente a las actividades agraria, forestal y ganadera.
- Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra (arts. 94-97 LCOOP): tratan la asociación de titulares de derechos de uso y aprovechamiento de inmuebles destinados a la explotación agraria, cediendo estos derechos a la cooperativa, así como personas físicas que aportan trabajo a esta última. También llevan a cabo las actividades reguladas en el artículo 93.2 de la misma Ley.
- Cooperativas de servicios reguladas en el artículo 98 de la LCOOP: *“Son cooperativas de servicios las que asocian a personas físicas o jurídicas, titulares de explotaciones industriales o de servicios y a profesionales o artistas que ejerzan su actividad por cuenta propia, y tienen por objeto la prestación de suministros y servicios, o la producción de bienes y la realización de operaciones encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios”*.
- Cooperativas del mar, establecidas en el artículo 99 de la LCOOP: *“Son cooperativas del mar las que asocian a pescadores, armadores de embarcaciones, cofradías, organizaciones de productores pesqueros, titulares de viveros de algas, de cetáceas, mariscadores y familias marisqueras, concesionarios de explotaciones de pesca y de acuicultura y, en general, a personas físicas o jurídicas titulares de explotaciones dedicadas a actividades pesqueras o de industrias marítimo-pesqueras y derivadas, en sus diferentes modalidades del mar, rías y lagunas marinas, y a profesionales por cuenta propia de dichas actividades, y tienen por objeto la prestación de suministros y servicios y la realización de operaciones, encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios”*.
- Cooperativas de transportistas (art.100 LCOOP): se orientan a la asociación de personas físicas o jurídicas, profesionales que llevan a cabo la labor de transportista, o titulares de empresas del sector, y tratan de prestar suministros y servicios, y efectuar actividades con el fin de implementar tales explotaciones.
- Cooperativas de seguros (art.101 LCOOP): llevan a cabo operaciones tendentes a la actividad aseguradora. Habrá que estar a lo dispuesto en la legislación del seguro y, en su defecto, por la LCOOP.
- Cooperativas sanitarias (art.102 LCOOP): ejercen su actividad en el sector sanitario, es decir, de la salud, y pueden estar formadas tanto por los destinatarios de la asistencia sanitaria como por sus prestadores.

- Cooperativas de enseñanza (art.103 LCOOP): se encaminan al desarrollo de la docencia, así como llevar a cabo actividades extraescolares, esto es, complementarias. Además, se dedican a la prestación de servicios tendentes a facilitar el desarrollo de la actividad docente.
- Cooperativas de crédito se encuentran reguladas en el artículo 104 de la LCOOP, que remite a su legislación específica, a saber Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito, que en su artículo primero señala que son cooperativas de este tipo las que su objeto social sea por medio de la realización de actividades propias de este tipo de entidades, sirvan a las necesidades financieras tanto de socios como de terceros.

Al tratar los distintos tipos de entidades cooperativas, la LCOOP, rara vez, dedica disposiciones especiales, reglas específicas a cada una de ellas. De forma que el pertenecer a una clase u otra carece de importancia práctica.

Se ha de advertir que fuera de este elenco, la LCOOP regula una serie de cooperativas sometidas a un régimen especial por sus especificidades, siendo: cooperativas de segundo grado (art.77 LCOOP), cooperativas integrales (art.105 LCOOP), de la iniciativa social (art.106 LCOOP), mixtas (art.107 LCOOP), y, por último, sociedades cooperativas son ánimo de lucro (Disposición adicional primera).

2.2. Las Sociedades Agrarias de Transformación.

Una de las herramientas fundamentales a la hora de hacer frente a los desafíos del Siglo XXI, como pueden ser la apertura e internacionalización de los mercados, en general todo lo que conlleve el fenómeno de la globalización, con el fin de fomentar el sector agrario, esto es, agrícola, ganadero y forestal, sería el asociacionismo agrario, encontrándose dentro de este concepto, entre otras figuras, las sociedades agrarias de transformación. Figura asociativa con la que se trata de intensificar tanto la ordenación como concentración de la oferta, dar transparencia en la toma de decisiones de los órganos sociales en lo referente a la comercialización del producto, la optimización no solo del factor humano sino también en términos económicos y, por último, la conservación de esta actividad unida al territorio como medio para el desarrollo del medio rural. Todo ello se traduce en una mayor competitividad.

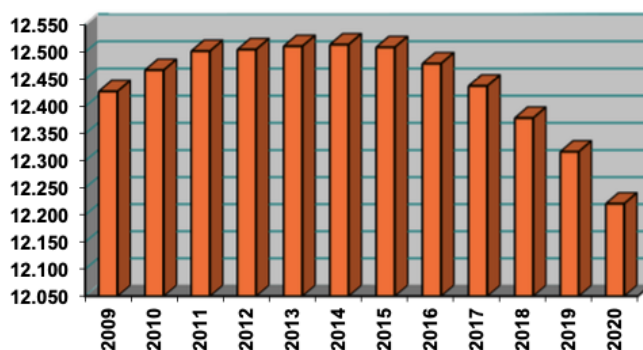
El Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación, en adelante, RDSAT, en su artículo 1.1 recoge un concepto de la figura asociativa a tratar en el presente epígrafe: *“Las Sociedades Agrarias de Transformación, en adelante SAT son Sociedades civiles de finalidad económico-social en orden a*

la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad".

El apartado dos del mismo precepto señala que las SAT una vez inscritas en el Registro General de SAT del Ministerio de Agricultura y Pesca poseerán personalidad jurídica propia y capacidad de obrar plena. Asimismo, recoge que el patrimonio de la SAT es independiente del de los socios, respondiendo de las deudas de la sociedad, el patrimonio de la entidad, primeramente, y, en su defecto, los socios mancomunada e ilimitadamente, excepto limitación estatutaria.

Las SAT es la modalidad legal escogida por un gran número de empresas del sector agroalimentario, por estar a caballo entre las sociedades capitalistas, cooperativas y el resto de entidades que conforman la Economía Social.

A partir de los datos extraídos del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, MAPA, de las SAT, puede observarse que en el ejercicio 2020 se han constituido 37 SAT nuevas, siendo Castilla-La Mancha la región en la que se han inscrito más SAT durante el ejercicio, en concreto, 8. Asimismo, se han incorporado 279 socios que aportaron un capital social cifrado en 2,03 millones de euros. También, se quiere dejar constancia de la tendencia decreciente que experimenta el número de SAT inscritas entre 2009 y 2020, por medio de una gráfica elaborada por la Dirección General de la Industria Alimentaria. A 31 de diciembre de 2020 hay un total de 12.221 SAT, compuestas por 304.839 socios, con aportaciones al capital social valoradas en 1.030.889.521 euros⁶.



Fuente: Dirección General de la Industria Alimentaria

⁶ Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. Sociedades Agrarias de Transformación Recuperado de https://www.mapa.gob.es/es/alimentacion/temas/integracion-asociativa/informeannualsatano2020_tcm30-380032.pdf (consulta 17/4/2021).

2.2.1. Orígenes.

El Instituto Nacional de Colonización⁷, en adelante, INC, herramienta de la nueva política agraria franquista que pretendía dejar atrás la redistribución de la tierra, por medio de política de colonización tendente a la transformación del medio rural, fue creado el 18 de octubre de 1939.

Las SAT tienen su origen precisamente en los Grupos Sindicales de Colonización, creados por la Ley de 25 de noviembre de 1940 de Colonización de Interés Local, que disponía el auxilio por parte del Estado a estos grupos cuando hubiesen sido creados con finalidad agraria.

La Orden del Ministerio de Agricultura, de 11 de junio de 1941, por la que se dictan las normas a fin de que los grupos de productores soliciten el auxilio del Fondo Nacional de Colonización, para mejoras de interés local estipulaba que tales formas asociativas se constituyeran como grupos sindicales de colonización, en el marco de las Hermandades Sindicales o de los Locales de la Falange Española Tradicionalista y de las Juventudes Obreras Nacional Sindicalista (JONS).

Los grupos sindicales de colonización tenían por objeto llevar a cabo mejoras territoriales en el medio rural por medio de obras y actividades agrarias con ayuda estatal. Por este motivo, Vargas señala que estamos ante “entes intermedios entre agricultores y el Estado, con ciertos vínculos semipúblicos y marcado carácter consorcial”⁸.

A pesar de ello, una serie de órdenes dotaron a estos grupos del matiz societario necesario para ampliar el abanico en lo relativo a su ámbito de actuación. A saber:

- Orden de 5 de julio de 1941, por la que se aprueba el Reglamento Orgánico del Grupo Sindical de Colonización, otorgando a estas figuras asociativas de carácter económico.
- Orden de la Delegación Nacional de Sindicatos, de 20 de marzo de 1943, por la que se aprueba el Reglamento de la Obra Sindical de Colonización, que les dotaba de carácter mercantil.

La Ley de 27 de abril de 1946 de Colonización y Repoblación Interior junto con el Decreto de 10 de enero de 1947, por el que se desarrolla el Reglamento de la Ley de 27 de abril de 1946, de auxilios a obras de mejora local, incrementaron las funciones de los grupos sindicales de colonización al tratarlos como “*personas jurídicas de derecho privado, naturaleza asociativa de interés particular, carácter y contextura sindicales por su nacimiento y relaciones en el ámbito de la Organización*”

⁷ Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. Archivos, biblioteca y mediateca. Mediateca. Instituto Nacional de Colonización
Recuperado de <https://www.mapa.gob.es/es/ministerio/archivos-bibliotecas-mediateca/mediateca/colonizacion.aspx> (consulta 19/4/2021).

⁸ Vargas Vasserot, C.: “Las Sociedades Agrarias de Transformación. Aproximación crítica a su régimen legal”, *Revista Derecho de Sociedades*, nº35, Aranzadi, 2010, pgs. 159-180.

Sindical, y personalidad y patrimonio propios y distintos del de sus asociados, con plena capacidad de goce y ejercicio de derechos para el cumplimiento de sus fines”.

El Real Decreto-ley 31/1977, de 2 de junio, sobre extinción de la sindicación obligatoria, reforma de estructuras sindicales y reconversión del Organismo autónomo “Administración Institucional de Servicios Socio-Profesionales”, en su Disposición adicional segunda letra c) trata sobre la regulación y adaptación, esto es, la conversión, de los Grupos Sindicales de Colonización en Sociedades Agrarias de Transformación con personalidad jurídica plena.

Actualmente, se encuentran reguladas por el Real Decreto 1776/1981 de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación. Cabe señalar que el término “transformación” se refiere a que con las SAT se trataba de llevar a cabo la conversión del panorama agrario nacional. Asimismo, indicar que se está en presencia de una figura natural de España, dependiente del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

2.2.2. Regulación.

El marco legal de las SAT podría decirse que está constituido por dos normas de referencia, a saber, el Real Decreto 1776/1981 y la Orden del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación de 14 de octubre de 1982, en adelante, OMSAT. Ambas dos normativas conforman el estatuto legal básico de las SAT.

Tal y como califica el artículo 1.1 del RDSAT a las SAT como sociedades civiles, el apartado tres del mismo precepto estipula que, en defecto de las disposiciones contenidas en esta normativa, se apliquen las propias de las sociedades civiles, es decir, el Código Civil, nada adecuado a la realidad económica en la que se encuentran inmersas muchas SAT.

Por otra parte, se ha de indicar la postura sostenida por parte de la doctrina de la más que posible aplicación analógica del régimen legal aplicable a las sociedades mercantiles. Sin embargo, ha de remitirse al artículo 1.3 del RDSAT que encuentra apoyo jurisprudencial, destacando, entre otras, la STS de 20 de junio de 1986 que pone de manifiesto la importancia del carácter civil de las SAT y la necesidad, por ende, de aplicar supletoriamente las disposiciones del Código Civil.

Para Bel a pesar de que el RDSAT dota de naturaleza civil y personalista a estas entidades, las concibe como sociedad mercantil por su actividad empresarial⁹. Pero, lamentablemente, la

⁹ BEL DURÁN, P. : “Similitudes y diferencias entre las sociedades cooperativas agrarias y las sociedades agrarias de transformación a la luz de los principios cooperativos tras el Congreso de Manchester”, *REVESCO: revista de estudios cooperativos*, nº61, 1995, pg.110.

jurisprudencia puesta de manifiesto anteriormente conduce a una situación alejada de toda lógica, al atribuir competencia para conocer de los litigios atinentes a las SAT a los Juzgados Ordinarios Civiles, en detrimento de los Juzgados de lo mercantil, incompetentes en este caso.

Asimismo, se ha de poner de manifiesto la aparición de un fenómeno legislativo similar al ocurrido en relación con las entidades cooperativas. Pues, no solo existen Registros autonómicos junto con el Registro General estatal, inscribiéndose las SAT en unos u otro en función del domicilio social, sino que también algunas regiones, como Aragón y Cataluña, han entrado a regular los aspectos sustantivos de estas figuras asociativas. El Decreto 15/2011 del Gobierno de Aragón por el que se aprueba el Reglamento de las Sociedades Agrarias de Transformación en Aragón y el Decreto 199/2013 sobre las Sociedades Agrarias de Transformación de Cataluña, respectivamente. Con ello, en el caso de extenderse esta orientación a otras autonomías, se corre el riesgo de producir una dispersión normativa propia de las sociedades cooperativas.

2.2.3. Tipología.

En lo referente al tipo social, señalar que las SAT carecen de un elemento tipo que las singularice, siendo un híbrido entre sociedades civiles, que es como las califica el RDSAT en su artículo 1.1, las entidades cooperativas del sector agrario y las sociedades capitalistas.

A continuación, se procede a dejar reflejado las distintas clases existentes dentro de las SAT, división efectuada por Carreras Roig¹⁰, teniendo en cuenta diversos factores, a saber: la actividad productiva que lleva a cabo la entidad, la intervención del trabajador en la explotación y la fase del proceso productivo en la que participa el socio.

En función de la actividad de producción que lleva a cabo la entidad:

- SAT extractivas de bienes: de aceite de oliva, de cereales, de productos hortofrutícolas, de productos lácteos, de vino, de ganado y de otros bienes.
- SAT transformadoras de bienes: las bodegas, almazaras, mataderos y otras.
- SAT comercializadoras de bienes: de aceite de oliva, de cereales, de productos hortofrutícolas, de productos lácteos, de vino, de ganado y de otros bienes.

¹⁰ CARRERAS ROIG, L., *El subsector empresarial no financiero de la economía social. La fiscalidad de las sociedades cooperativas, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación* (Tesis doctoral). 2008. Recuperado de <https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/8759/capitulo2.pdf?sequence=3&isAllowed=y>

Atendiendo a la intervención del trabajador en la explotación:

- De trabajo agrícola en común.
- De integración de trabajo agrícola.
- De trabajo y explotación familiar en común.

Según la fase del proceso de producción en la que el socio participa:

- De explotación comunitaria de la tierra.
- De explotación comunitaria de ganados.
- De explotación comunitaria de tierra y ganado.
- De explotación de cultivos intensivos.
- De adquisición y explotación de maquinaria.
- De regadíos.
- De repoblaciones forestales y explotación de montes.
- De comercialización de productos.
- Agroindustriales.
- Obras de mejoras rurales.
- De servicios.

2.2.4. Características societarias.

En primer lugar, se ha reproducir el tenor literal del artículo 1.1 del RDSAT que establece el concepto de SAT, siendo el siguiente: *“Sociedades civiles de finalidad económico-social en orden a la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad”*. De esta definición se desprenden tres rasgos fundamentales, que son: entidad de naturaleza civil, que como puede observarse en el epígrafe 2.2.2 relativo a la regulación de las SAT es un aspecto no del todo claro, su finalidad económico-social y su vinculación con el sector agro.

La SAT se constituye por un contrato de sociedad dando lugar a una sociedad civil, no siendo necesario para ello el requisito de otorgamiento de escritura pública, pero se requieren por escrito el acta fundacional, los estatutos sociales, identificación de socios de la entidad y, por último, memoria que recoja la actividad y objeto de la sociedad, así como las instalaciones para llevar a cabo tal actividad, aportando datos económicos y técnicos.

Del RDSAT pueden extraerse el resto de rasgos societarios definitorios de este tipo social.

En lo referente a la constitución legal, el artículo 1.2 del RDSAT estipula que una vez inscrita en el Registro General de SAT del Ministerio de Agricultura y Pesca, esta figura asociativa gozará de personalidad jurídica propia y capacidad de obrar plena. Sin embargo, actualmente, ya no existe solo un Registro General nacional, sino que coexiste con otros autonómicos, consecuencia de la sucesiva transmisión de competencias en materias agrícolas a los entes autonómicos. Por ejemplo, la Orden de 29 de noviembre de 1995, por la que se crea y regula el Registro de Sociedades Agrarias de Transformación de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

En cuanto a los socios, se ha de estar a los artículos 5 y 6 del RDSAT. El apartado dos del primer precepto indicado, establece el número mínimo de socios para constituir la SAT, siendo tres. Por su parte, el apartado uno del mismo artículo exige una serie de requisitos que deben reunir los socios:

*“a) Las personas que ostente la condición de titular de explotación agraria o trabajador agrícola.
b) Las personas jurídicas en las que no concurriendo las condiciones expresadas en el número anterior, persigan fines agrarios”.* Respecto a esto, cuando los socios ostenten la condición de personas jurídicas, todos ellos no pueden poseer conjuntamente el 50% del capital social. También se ha de tratar aquí, las causas que dan lugar a la baja del socio, que son las previstas en el artículo 6.2 del RDSAT, a saber: muerte o incapacidad legal, separación voluntaria, exclusión forzosa y transmisión total de sus participaciones por actos intervivos. A la hora de regular la transmisión de aportaciones sociales, el RDSAT le dedica el artículo 12.3.f) que contempla la transmisión por actos intervivos o mortis causa, salvaguardando el derecho de continuidad de los herederos como socios, que habrá de quedar consignado en el Estatuto de la sociedad.

Al tratar los órganos de gobierno de las SAT se vislumbra una estructura corporativa en el artículo 10 del RDSAT:

“Uno. Los órganos de gobierno de las SAT serán los siguientes:

- a) Asamblea general. Órgano supremo de expresión de la voluntad de los socios, constituida por todos ellos.*
- b) Junta rectora. Órgano de gobierno, representación y administración ordinaria de la SAT.*
- c) Presidente. Órgano unipersonal con las facultades estatutarias que incluirán necesariamente la representación de la SAT sin perjuicio de las conferidas a la Junta Rectora.*

Dos. En las SAT cuyo número de socios sea inferior a diez, la Asamblea general asumirá, como propias, las funciones que competen a la Junta Rectora, constituyendo ambas un solo Órgano.

Tres. Las SAT podrán establecer en sus Estatutos sociales otros Órganos de gestión, asesoramiento o control, determinando en estos casos expresamente el modo de elección de sus miembros, número de éstos y competencias.

Cuatro. La Junta Rectora estará integrada por un Presidente, un Secretario y tres Vocales, cuando menos, siendo el número máximo de sus miembros, que en todo caso deben tener la condición de socios, el de doce. Su elección corresponde exclusivamente a la Asamblea General”.

El artículo 11 RDSAT recoge un sistema democrático de votación, pues su apartado dos dispone que un socio un voto, a excepción de que los estatutos, para la adopción de acuerdos relativos a obligaciones económicas para socios, establezcan un número de votos correlativo a la cuantía de su participación en el capital social. El apartado 1 de este precepto establece las mayorías necesarias para la adopción de acuerdos: *“Los acuerdos de la Asamblea general y de la Junta Rectora, salvo disposición contraria de este Real Decreto, de los Estatutos sociales o de acuerdo expreso de la Asamblea general, se adoptarán por mayoría simple de los asistentes. En los de la Junta Rectora se exigirá que estos sean, al menos. La mitad de sus miembros”.*

Por último, ha de ponerse de manifiesto unas pinceladas sobre la responsabilidad social en este tipo de entidades, recogido dicho régimen en el artículo 1.2 *in fine* del RDSAT: *“De las deudas sociales responderá, en primer lugar, el patrimonio social, y, subsidiariamente, los socios de forma mancomunada e ilimitada, salvo que estatutariamente se hubiera pactado su limitación”.*

Asimismo, señalar, al respecto, que el patrimonio de la entidad es independiente del de sus socios.

En definitiva, atendiendo a los rasgos legales y la realidad económica del momento podrían definirse según Mauleón y Genovart como “entidades de la economía social, con personalidad jurídica propia desde su inscripción registral, constituidas fundamentalmente por titulares de explotaciones agrarias y trabajadores agrícolas, que se asocian para participar activamente en la entidad en beneficio de todos los socios; de estructura corporativa y, en principio democrática, de capital variable y con responsabilidad patrimonial limitada por decisión de los socios”¹¹.

¹¹ MAULEÓN MÉNDEZ, E. Y GENOVART BALAGUER, J.I.: “El capital y la aplicación de resultados en las sociedades agrarias de transformación: praxis y propuestas lege ferenda”, *REVESCO: revista de estudios cooperativos*, nº118, 2015, pg.150.

3. FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES DE LA ECONOMÍA SOCIAL.

A continuación, se aborda el tema relativo al régimen fiscal especial del que disponen las figuras que integran el fenómeno de la economía social.

Para empezar, se ha de poner de relieve lo fijado en el Preámbulo III de la LES “*el objetivo básico de la Ley es configurar un marco jurídico que, sin pretender sustituir la normativa vigente de cada una de las entidades que conforma el sector, suponga el reconocimiento y mejor visibilidad de la economía social, otorgándole una mayor seguridad jurídica por medio de las actuaciones de definición de la economía social, estableciendo los principios que deben contemplar las distintas entidades que la forman*”.

En la actualidad, existe una pluralidad de regímenes tributarios, dando lugar a una dispersión normativa en dicho área, pues este hecho conlleva la fijación de previsiones legales de carácter fiscal especiales, atendiendo a cada uno de los tipos que configuran la economía social, traduciéndose, como se ha puesto de manifiesto con anterioridad, en la promulgación de textos legales encargados de regular la fiscalidad a título singular de cada uno de este tipo de entidades. A título de ejemplo, puede señalarse la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, en adelante, LRFC.

En palabras de Rodrigo Ruiz “a esta dispersión formal, en lo que a la diversidad normativa concierne, cabe agregar otra dispersión de carácter temporal o cronológico, reveladora una vez más de que la normativa vigente pretendió en cada caso, con mayor o menor fortuna y amplitud, afrontar los problemas de cada sector y darles respuesta individualizada, pero que, en cambio, el legislador no ha abordado jamás la regulación tributaria de estos entes desde una visión global ni de conjunto, y tampoco ha tenido nunca en cuenta la común pertenencia de los mismos al ámbito de la economía social, ni los rasgos que a ésta le caracterizan e individualizan, perspectivas que han brillado siempre por su absoluta ausencia”¹².

Como consecuencia de ello, ha de señalarse la disparidad o heterogeneidad en cuanto a disposiciones tributarias aplicables a cada tipo de entidad.

Otra característica reseñable en este punto sería la obsolescencia, al tratarse de disposiciones desfasadas, pues tal y como se aprecia la LRFC, data del año 1990, a excepción de las reglas específicas que se encuentran recogidas en el Impuesto de Sociedades (IS), regulado por la Ley

¹² RODRIGO RUIZ, M.A.: “Consideraciones en torno al establecimiento de un régimen tributario común para las entidades de la economía social”, *REVESCO: revista de estudios cooperativos*, nº125, 2017, pg.192

27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), renovadas por las sucesivas reformas del Impuesto.

Sin embargo, también pueden observarse ciertos rasgos comunes en estos regímenes fiscales, pues Rodrigo Ruiz indica que “cabe detectar algunos criterios rectores coincidentes, que permiten vislumbrar una cierta similitud o proximidad en el planteamiento general que orienta la mayor parte de estos regímenes singulares”¹³.

3.1. Tributación de las cooperativas agrarias¹⁴.

Las entidades cooperativas son, en el seno del régimen tributario y financiero español, obligados tributarios, caracterizándose como contribuyentes dentro de esta modalidad, en virtud de la realización por parte de este tipo de entidades de actividades de carácter empresarial, constituyendo éstas una de sus fuentes de ingresos.

Seguidamente, se ha de poner de manifiesto el mandato constitucional dirigido a los poderes públicos contenido en el artículo 129.2 de la CE: “*los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas*”. Traduciéndose esto en un régimen fiscal específico para este tipo entidad.

Las cooperativas no se regirán por las disposiciones establecidas en la LIS, sino por la LRFC, en virtud de su función social, actividades y características, tal y como refleja el apartado 1 del artículo 1 de la LRFC. Dicha normativa concilia las especialidades de las figuras cooperativas con la estructura del tributo en cuestión para las sociedades en general. Sin embargo, Montesinos Oltra y Palacios Ronda indican que “en todo lo no previsto expresamente en la LRFC, serán de aplicación subsidiaria los preceptos de la LIS; en particular: los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, los requisitos que han concurrir para que un gasto sea fiscalmente deducible, la existencia de determinadas partidas que nunca tendrán dicha consideración de gasto fiscalmente deducible o la aplicación, en su caso, de los incentivos para las entidades de reducida dimensión”¹⁵.

¹³RODRIGO RUIZ, M.A.: “Consideraciones en torno al establecimiento de un régimen tributario común para las entidades de la economía social”, *REVESCO: revista de estudios cooperativos*, nº125, 2017, pg.193

¹⁴ Sobre esta cuestión vid. AGUILAR RUBIO, M.: “El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea”, *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm.50, Deusto, 2016.

¹⁵ CHAVES ÁVILA, R., FAJARDO GARCÍA, I.G. Y MONZÓN CAMPOS, J.L.: “Fiscalidad de la economía social” *Manual de economía social*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020, pg.132.

Conviene dejar constancia de lo señalado en la Exposición de motivos de la LRFC: “El régimen fiscal especial resultante responde a los siguientes principios:

- 1.º Fomento de las Sociedades Cooperativas en atención a su función social, actividades y características.
- 2.º Coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas.
- 3.º Reconocimiento de los principios esenciales de la Institución Cooperativa.
- 4.º Globalidad del régimen especial que concreta tanto las normas de beneficio como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas.
- 5.º Carácter supletorio del régimen tributario general propio de las personas jurídicas”.

De ello, se desprende el establecimiento de dos tipos de normas:

Las normas de ajuste o técnicas, recogidas en el Capítulo cuarto del Título II, "Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades”, a las que hay que añadir las del Título III, “De los socios y asociados”, que adecuan las especificidades de las entidades cooperativas a los términos de las normas tributarias.

De otra parte, una vez efectuada tal adaptación, el reconocimiento de las normas incentivadoras, contenidas en su Título IV, que establecen beneficios fiscales.

El artículo 2 de la LRFC distingue, por su parte, dos grupos de cooperativas existentes a efectos fiscales:

- Cooperativas protegidas.
- Cooperativas especialmente protegidas.

Ambas dos se abordarán con mayor detenimiento en próximos epígrafes.

Para concluir el presente apartado, toca hacer mención a los tributos que gravan a las cooperativas:

- IS, impuesto directo que grava la renta de las personas jurídicas.
- IVA, impuesto indirecto sobre el consumo y que grava la prestación de servicios por empresarios y entregas de bienes, las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- ITPyAD, también impuesto indirecto que recae sobre las transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones de transformación societaria como la constitución o ampliación de capital y actos jurídicos documentados, cuando las actuaciones de la entidad han de reflejarse en documento público.
- IAE, grava la realización de actividades económicas.

- Por último, el IBI, grava la posesión o titularidad de un bien inmueble en un municipio determinado.

3.1.1. Las cooperativas protegidas.

El artículo 6.1 de la LRFC recoge lo que ha de considerarse por cooperativa protegida: *“aquellas Entidades que, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13”*.

Por ello, ha de remitirse a lo estipulado en el artículo 13 de la misma Ley, que trata las causas que traen consigo la pérdida de la condición de cooperativa protegida a efectos fiscales. Se reproduce el tenor literal del precepto: *“Será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida incurrir en alguna de las circunstancias que se relacionan a continuación:*

- 1. No efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas.*
- 2. Repartir entre los socios los Fondos de Reserva que tengan carácter de irrepartibles durante toda la vida de la Sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación.*
- 3. Aplicar cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas de las previstas por la Ley.*
- 4. Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.*
- 5. Retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un Fondo Especial constituido por acuerdo de la Asamblea general.*
- 6. Cuando los retornos sociales fueran acreditados a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la Cooperativa o fuesen distribuidos a terceros no socios.*
- 7. No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea general.*

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

9. Participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10 por 100, en el capital social de Entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40 por 100 cuando se trate de Entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa.

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

El Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar participaciones superiores, sin pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas Entidades.

10. La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes, así como el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización.

Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por ciento del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

A los efectos de la aplicación del límite establecido en el párrafo anterior, se asimilan a las operaciones con socios los ingresos obtenidos por las secciones de crédito de las cooperativas procedentes de cooperativas de crédito, inversiones en fondos públicos y en valores emitidos por empresas públicas.

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

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

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

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

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

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

A continuación, conviene hacer una serie de matizaciones al respecto.

En lo concerniente en el apartado 1, cada autonomía establece diferentes porcentajes de dotación al Fondo de reserva obligatorio, en adelante FRO, por lo que ha de someterse a estudio lo recogido en la LCAND referente a ello. Se ha de estar a lo fijado en el artículo 70.1 de la LCAND que indica que: “*el Fondo de Reserva Obligatorio, destinado a la consolidación, desarrollo y garantía de la sociedad cooperativa, se nutrirá con los siguientes importes:*

- a) El porcentaje sobre los resultados cooperativos que en cada ejercicio determine la Asamblea General, conforme a lo previsto en el artículo 68.2.a).*
- b) El porcentaje que en cada ejercicio económico acuerde la Asamblea General sobre los resultados extracooperativos, con arreglo a lo previsto en el artículo 68.2.b).*
- c) Con el diez por ciento de la diferencia entre el importe que obtenga el socio o socia en los supuestos de libre transmisión previstos en los artículos 89, 96.3 y 102.2, y el que le correspondería en caso de liquidación de sus aportaciones.*
- d) Las deducciones sobre las aportaciones obligatorias en caso de baja del socio o socia.*
- e) Las cuotas de ingreso.*
- f) El cincuenta por ciento del resultado de la regularización del balance, conforme a lo dispuesto en el artículo 59.2”.*

El artículo 68.2.a) LCAND, por su parte, señala que un 20% se destinará como mínimo al FRO¹⁶ hasta alcanzar el 50% del capital social, mientras que la letra b) del mismo precepto estipula que de los resultados extracooperativos positivos se destinará un 25% como mínimo.

Asimismo, se observa que la calificación que hacen las Comunidades Autónomas a nivel legislativo en lo referente a unos y otros resultados no coincide, lo que implica una diferenciación de trato.

También, el Fondo de Educación y Promoción, FEP¹⁷, es objeto de discrepancias en el ámbito autonómico en los porcentajes de dotación, lo mismo que sucede respecto al FRO, oscilando, en este caso, entre 5% y 10% con cargo únicamente a rendimientos cooperativos, hecho que no ocurre en la LCAND que estipula que también puede hacerse con cargo a beneficios extracooperativos.

En lo referente al apartado 3, aportar la STS 7487/2012, Sala de lo Contencioso, Sección 2, de 19 de noviembre de 2012, en la que se expone que la ayuda escolar para hijos de socios no constituye uno de los fines previstos del FEP, pues cuando se destinan a personas no pertenecientes a la

¹⁶ Fondo de reserva obligatoria regulado en el artículo 55 de la LSC.

¹⁷ Fondo de educación y promoción previsto en el artículo 56 de la LSC.

cooperativa, no pueden entenderse como actividades que tienen como finalidad la formación o educación de los socios o trabajadores en los principios cooperativos, dichas actividades no constituyen destino adecuado del FEP¹⁸.

Otra cuestión que genera conflicto es la prevista en el apartado 10. Aquí, hay que tener en consideración el volumen total de operaciones y las operaciones con terceros.

Respecto al primero, ha de tratarse la definición de actividad cooperativizada entendida como la llevada a cabo por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales. En definitiva, ofrece un concepto ambiguo que genera controversia a la hora de dilucidar dónde habrá de cumplirse el límite del 50% del volumen de operaciones con terceros que no sean socios.

Las operaciones con terceros está indisolublemente unidos a los resultados extracooperativos, de forma que estos no podrán exceder del 50% de los resultados cooperativos. De hecho, tienen la consideración de operaciones con terceros las realizadas con cooperativas no socios y las que lleva a cabo la cooperativa de segundo grado con los socios de cooperativas de primer grado.

Por su parte, la llevanza de la contabilidad separada de los resultados obtenidos de las operaciones con terceros podría configurarse como la obligación de discriminar resultados cooperativos y resultados extracooperativos, incluyéndose los derivados de las operaciones cooperativizadas con terceros.

3.1.2. Las cooperativas especialmente protegidas.

El punto de partida sería proceder a la enumeración de las distintas categorías de entidades cooperativas merecedoras de tal distinción, indicando que se trata de una lista cerrada. Para ello, se ha de estar a lo dispuesto en el artículo 7 de la LRFC: “*Se considerarán especialmente protegidas y podrán disfrutar, con los requisitos señalados en esta Ley, de los beneficios tributarios establecidos en los artículos 33 y 34, las cooperativas protegidas de primer grado de las clases siguientes:*

- a) *Cooperativas de Trabajo Asociado.*
- b) *Cooperativas Agrarias.*
- c) *Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.*
- d) *Cooperativas del Mar.*
- e) *Cooperativas de Consumidores y Usuarios.*

¹⁸ CENDOJ. Sentencia del Tribunal Supremo 7487/2012, Sala de lo Contencioso, Sección 2, de 19 de noviembre de 2012.

En cuanto a las cooperativas de segundo y ulterior grado se estará a lo dispuesto en el artículo 35”.

Asimismo, estas categorías deberán estar a los requisitos contemplados en los artículos 8 a 12 de la misma Ley, relativos a las distintas categorías de cooperativas ya enunciadas.

Hay cooperativas que desarrollan distintas actividades cooperativizadas, de forma que para que gocen de los beneficios fiscales establecidos en los artículos 33 y 34 de la LRFC, han de reunir estos requisitos: cumplir los correspondientes a las distintas categorías de entidades cooperativas que la configuran y que la totalidad de actividades cooperativizadas que desarrolle la cooperativa esté enmarcada en el artículo 7 de la LRFC.

Ahora bien, ha de centrarse nuestra atención en el artículo 9 de la LRFC referente a las cooperativas agroalimentarias, objeto de estudio en el presente trabajo.

El apartado 1 del precepto en cuestión se refiere al tipo de socio, que habrá de ser titular de explotaciones ganaderas, agrícolas, forestales o mixtas, ubicadas en el marco geográfico en el que se desarrolle la actividad de la entidad vía estatutaria.

Por su parte, el apartado 2 se encarga de establecer los límites en el ámbito de las operaciones con terceros:

“a) Que las materias, productos o servicios adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento por la cooperativa, sean destinados exclusivamente a sus propias instalaciones o a las explotaciones de sus socios.

No obstante, podrán ser cedidos a terceros no socios siempre que su cuantía, durante cada ejercicio económico, no supere el 50 por ciento del total de las operaciones de venta realizadas por la cooperativa.

Las cooperativas agroalimentarias podrán distribuir al por menor productos petrolíferos a terceros no socios con el límite establecido en el apartado 10 del artículo 13 de esta Ley.

b) Que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan o comercialicen productos procedentes de otras explotaciones, similares a los de las explotaciones de la Cooperativa o de sus socios, en cuantía superior, durante cada ejercicio económico, al 50 por ciento del importe obtenido por los productos propios.

Dicho porcentaje se determinará independientemente para cada uno de los procesos señalados en el presente apartado, en los que la cooperativa utilice productos agrarios de terceros”.

Por último, hacer mención a los límites atinentes a las explotaciones de los socios contenidas en el apartado 3 del citado precepto: *“Que las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de cada socio situados en el ámbito geográfico*

a que se refiere el apartado uno, cuyas producciones se incorporen a la actividad de la cooperativa, no excedan de 95.000 euros, modificándose este importe anualmente según los coeficientes de actualización aplicables al valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza rústica establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. No se incumplirá este requisito cuando un número de socios que no sobrepase el 30 por ciento del total de los integrados en la cooperativa supere el valor indicado en el presente párrafo.

Tratándose de cooperativas dedicadas a la comercialización y transformación de productos ganaderos, en las que se integren socios titulares de explotaciones de ganadería independiente, que el volumen de las ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico, dentro o fuera de la cooperativa, por cada uno de estos socios, exceptuados los Entes públicos y las Sociedades en cuyo capital social participen éstos mayoritariamente, no supere el límite cuantitativo establecido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación del Régimen de Estimación Objetiva Singular.

A efectos de la aplicación de estos límites, cuando figuren como socios otras cooperativas o Sociedades o comunidades de bienes, las bases imponibles o el volumen de ventas de éstas se imputarán a cada uno de sus socios en la proporción que estatutariamente les corresponda.

Por excepción se admitirá la concurrencia de socios cuyas bases imponibles o volumen de ventas sean superiores a los indicados, siempre que dichas magnitudes no excedan en su conjunto del 30 por 100 de las que correspondan al resto de los socios”. Señalar, al respecto, que lo contenido en el primer párrafo constituye un requisito de naturaleza meramente fiscal carente de importancia en cuanto a la calificación de la cooperativa.

3.1.3. Tributación en el Impuesto sobre Sociedades¹⁹.

Se ha de comenzar poniendo de manifiesto lo que se entiende por hecho imponible²⁰ del tributo a tratar, siendo la obtención de renta por parte de la entidad cooperativa, sea cual fuere su fuente u origen (artículo 4 LIS).

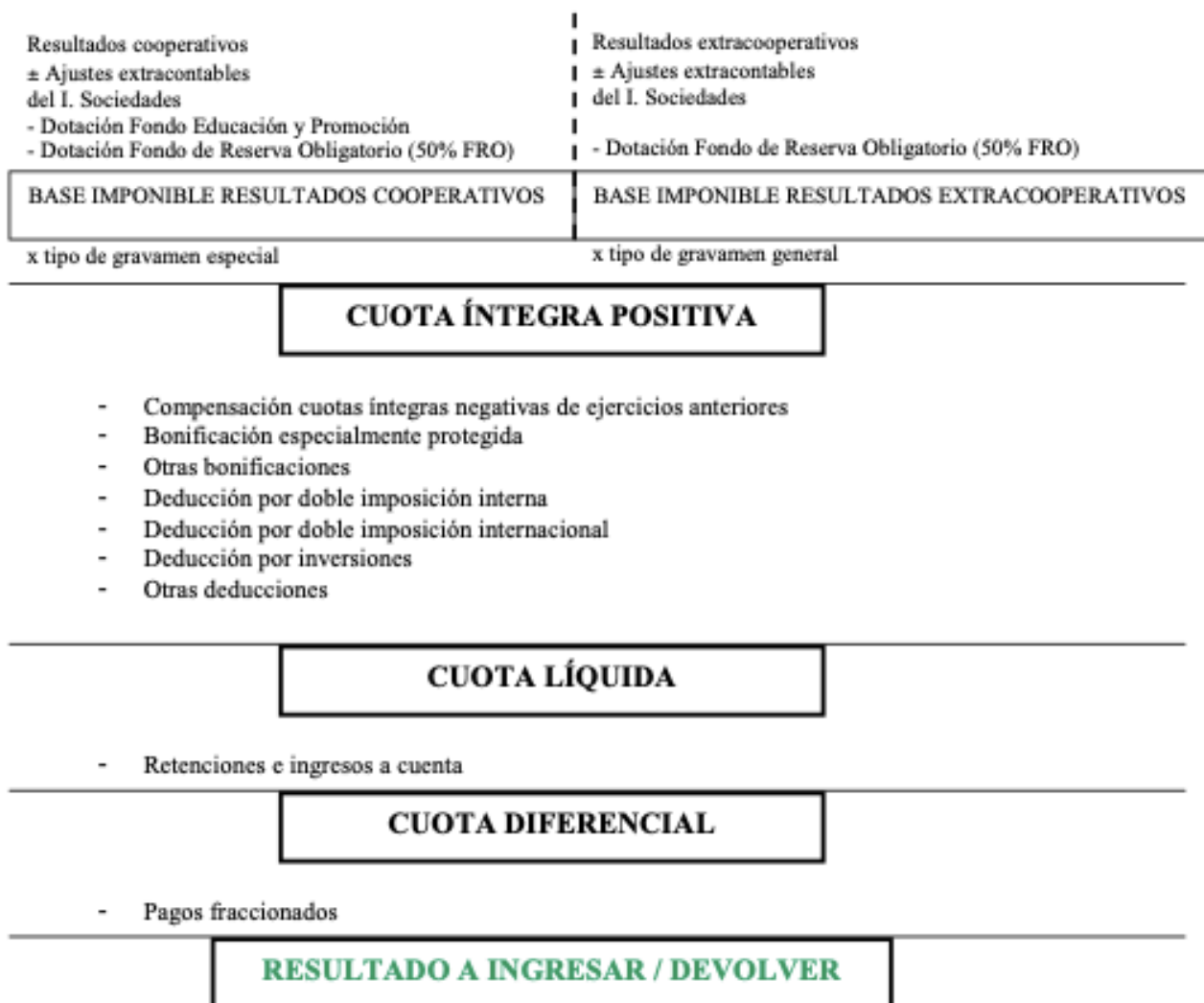
¹⁹ Sobre esta cuestión vid. ALGUACIL MARÍ, M.P.: “Impuesto de Sociedades (I)” *Curso de Especialista en Asesoría Societaria, Fiscal y Laboral de Cooperativas Agroalimentarias*, 2021; ALGUACIL MARÍ, M.P.: “Impuesto sobre Sociedades (II)”, *Curso de Especialista en Asesoría Societaria, Fiscal y Laboral de Cooperativas Agroalimentarias*, 2021.

²⁰ La definición de hecho imponible se puede encontrar en el artículo 20.1 de la LGT, que estipula que: “*el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*”.

Las cooperativas se conciben como contribuyentes, tal y como se refleja en el artículo 7.1.a) LIS, el cual establece que las personas jurídicas con residencia en territorio español tendrán tal consideración. Si bien se ha de estar a las especificidades previstas en la LRFC para este tipo de entidades en relación con el presente impuesto.

Hechos unos breves apuntes, se procede a desgranar el esquema de liquidación del impuesto.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN



Fuente: DIZY MENENDEZ, D., ROJÍ CHANDRO, L.A.: *Régimen fiscal de las cooperativas en el impuesto sobre sociedades*. Recuperado de http://www.lartributos.com/pdf/Regimen_Fiscal_de_las_Cooperativas_en_el_Impuesto_sobre_Sociedades.pdf (consulta 27/4/2021).

A) Fragmentación de la base imponible.

En lo relativo a la base imponible, puede observarse su fragmentación a tenor de lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LRFC, que establece que para la determinación de la misma, resultados cooperativos y extracooperativos han de concebirse de forma aislada. Sin embargo, en el ámbito autonómico andaluz el artículo 52 RLCAND relativo a la contabilización no separada de los resultados de naturaleza extracooperativa, establece que la cooperativa en los Estatutos Sociales tiene libertad para fijar la no contabilización separada de estos resultados. En cuyo supuesto, del total de los resultados de la sociedad cooperativa se dotará, como mínimo, el 20% al FRO hasta que este alcance un importe igual al 50% del capital social y el 10% al Fondo de Formación y Sostenibilidad sin limitación.

Ha de añadirse lo estipulado en el artículo 16.4 de la LRFC concerniente a la determinación de ambos resultados: *“Para la determinación de los resultados cooperativos o extracooperativos se imputarán a los ingresos de una u otra clase, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa”*.

Asimismo, el apartado 5 del precepto señalado establece la minoración del 50% destinado de forma obligatoria al FRO de cada base imponible a efectos de liquidación.

- Resultado cooperativo:

Este se obtiene de deducir los ingresos de esta naturaleza, los gastos específicos, la parte correspondiente de los generales, minorándose, por último, el 50% destinado al FRO.

En cuanto a los ingresos cooperativos, los mismos se enumeran en el artículo 17 de la LRFC, siendo los siguientes:

- “1. Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios.*
- 2. Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.*
- 3. Las subvenciones corrientes.*
- 4. Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma prevista en las normas contables que sean aplicables.*
- 5. Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.*

6. *Los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada*”.

Recalcar que los ingresos de naturaleza cooperativa de cooperativas del sector agro que lleven a cabo una actuación tendente a la venta de productos de los socios, vienen de la venta de estos a terceros. En el mismo sentido se pronuncia la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0886-05 de 18 de mayo de 2005²¹ establece que: “*la comercialización a terceros de productos propios de la cooperativa o de sus socios tendrá la consideración de ingresos cooperativos, mientras que los ingresos serán extracooperativos cuando se comercialicen productos adquiridos a no socios*”.

Independientemente de las partidas deducibles de acuerdo a lo establecido en la LIS, a lo que se hará mención únicamente a la regla general que es la deducibilidad de los gastos que contablemente figuren con tal consideración en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, así como figurarán como gastos los necesarios para la obtención de ingresos cooperativos y los relativos al deterioro de los elementos patrimoniales necesarios para que la cooperativa desarrolle la actividad cooperativizada, han de indicarse los gastos específicos a los que se ha hecho mención anteriormente, que constituyen los gastos deducibles especiales a tener en cuenta a la hora de determinar los rendimientos cooperativos, recogidos en el artículo 18 de la LRFC, a saber:

- El importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios, las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de los bienes cuyo goce se ceda a la cooperativa por parte de los socios, estimados por su valor de mercado, aunque se indiquen con un valor inferior en contabilidad.
- Las cantidades destinadas obligatoriamente al FEP para la formación y educación de socios y trabajadores en los valores y principios cooperativos, la difusión y promoción del fenómeno cooperativo y del intercooperativismo, así como contribuir al desarrollo comunitario y medioambiental. El artículo 19 de la LRFC establece una serie de matizaciones respecto al FEP, entre otras, las que interesan aquí son: cuantitativamente la dotación no podrá sobrepasar el 30% de los excedentes netos de cada ejercicio; el Fondo habrá de aplicarse al plan aprobado por la Asamblea General (AG) en términos formales; la materialización en cuentas de ahorro o deuda pública, respecto del importe que no se aplique, en tanto no se utilice el total de la dotación del Fondo en cumplimiento del plan; la aplicación del Fondo a finalidades distintas de las aprobadas

²¹ Resolución DGT núm.886/2005 de 18 de mayo. Recuperado de <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v0886-05-18-05-2005-1250081> (consulta 28/4/2021).

supone su consideración como ingreso, además de tratarse de una causa que trae consigo la pérdida del carácter de cooperativa fiscalmente protegida.

- Los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y los que se deriven de los retornos cooperativos integrados en el Fondo Especial.

Por contrapartida, el artículo 20 de la LRFC recoge los gastos que no se conciben como partidas deducibles, esto es, gastos no deducibles para determinar la base imponible: *“las cantidades distribuidas entre los socios de la Cooperativa a cuenta de sus excedentes ni el exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la Cooperativa, sobre su valor de mercado determinado”*.

RESULTADOS COOPERATIVOS

{	+ Ingresos cooperativos
	- Gastos específicos cooperativos
	- % Gastos generales

+/- Ajustes por valoración a precio de mercado de las operaciones de la cooperativa con sus socios y otros ajustes del Impuesto sobre Sociedades.

- 50% Dotación obligatoria al Fondo de Reserva obligatorio. (FRO)
- Dotación al Fondo de Educación y Promoción (si no está contabilizado como gasto)

BASE IMPONIBLE DE RESULTADOS COOPERATIVOS

Fuente: DIZY MENENDEZ, D., ROJÍ CHANDRO, L.A.: *Régimen fiscal de las cooperativas en el impuesto sobre sociedades*. Recuperado de http://www.lartributos.com/pdf/Regimen_Fiscal_de_las_Cooperativas_en_el_Impuesto_sobre_Sociedades.pdf (consulta 28/4/2021).

- Resultado extracooperativo:

Nacen del desarrollo de la actividad cooperativizada con terceros o de operaciones ajenas al fin de la actividad de la entidad cooperativa.

Primero, señalar que este está compuesto por los rendimientos de esta naturaleza y, los incrementos y disminuciones patrimoniales, definidos en el artículo 22.1 de la LRFC como las variaciones en el valor patrimonial de la figura cooperativa puestos de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en su composición.

Ahora bien, es conveniente centrar la atención en el modo en que se determinan los resultados extracooperativos. Para ello, primeramente, se ha de fijar la lista tasada de ingresos de esta naturaleza, fijados en el artículo 21 de la LRFC:

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

2. Los derivados de inversiones o participaciones financieras en Sociedades de naturaleza no Cooperativa.

3. Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa.

Dentro de éstos se comprenderán los procedentes de las Secciones de Crédito de las Cooperativas, con excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de Cooperativas de Crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas públicas”.

Añadir que en el Fundamento Jurídico 8º de la STS de 4 de noviembre de 2015²² se considera que se encuadran los ingresos obtenidos del arrendamiento de locales, oficinas y naves por parte de una cooperativa agroalimentaria en lo dispuesto en el artículo 21.3 de la LRFC, obteniendo, de este modo, la consideración de ingreso extracooperativo.

En segundo lugar, corresponde deducir los gastos específicos que hubieran sido necesarios para obtener tales ingresos, así como la parte proporcional correspondiente de los gastos generales.

A los efectos de concluir este apartado, indicar lo que no se entiende por incremento patrimonial, a lo que habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 22.2 de la LRFC, a saber:

- Las aportaciones obligatorias o voluntarias de los socios y asociados al capital social.
- Las cuotas de ingreso de nuevos socios.

²² Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2015. Recuperado de <https://supremo.vlex.es/vid/587403782> (consulta 29/4/2021).

- Las deducciones en las aportaciones obligatorias que realicen los socios en los casos de baja de la cooperativa, destinadas al FRO.
- La compensación por parte de los socios de las pérdidas societarias que les sean imputables.
- Los resultados obtenidos de la regularización de los elementos del activo cuando así lo disponga la Ley especial que la autorice.

Del mismo modo, la reducción del capital social en caso de baja del socio de la cooperativa no entraña disminución patrimonial.

RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS

+ Rendimientos extracooperativos

- + Ingresos extracooperativos
- Gastos específicos extracooperativos
- % Gastos generales

+ Incrementos y disminuciones de patrimonio

+ Ajustes extracontables del Impuesto sobre Sociedades

- 50% de los resultados extracooperativos que obligatoriamente se destinen al Fondo de Reserva Obligatoria (FRO)

BASE IMPONIBLE DE RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS

Fuente: DIZY MENENDEZ, D., ROJÍ CHANDRO, L.A.: *Régimen fiscal de las cooperativas en el impuesto sobre sociedades*. Recuperado de http://www.lartributos.com/pdf/Regimen_Fiscal_de_las_Cooperativas_en_el_Impuesto_sobre_Sociedades.pdf (consulta 29/4/2021).

B) Base imponible negativa.

En el artículo 24.1 de la LRFC encontramos esta singularidad, puesto que como se señala en el apartado 2 del mismo precepto, este mecanismo sustituye al regulado en el artículo 26 de la LIS que, en consecuencia, no será aplicable a las cooperativas.

Dispone el artículo 24.1 de la LRFC que si la suma algebraica de las cantidades que se obtienen de aplicar a las bases imponibles los tipos de gravamen que correspondan resultase negativa, la cooperativa podrá compensarlo con las cuotas íntegras positivas de los siguientes ejercicios, hasta el 70% de la cuota íntegra previa a su compensación. Independientemente, serán compensables en el

período impositivo cuotas íntegras por el importe que se obtenga de multiplicar un millón de euros al tipo medio de gravamen de la cooperativa. Por su parte, los párrafos 2 y 3 del mismo precepto estipulan lo siguiente:

“El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las cuotas negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las cuotas negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil”.

De forma que no se contempla límite temporal para llevar a cabo la compensación, tan solo se establece el límite administrativo de 10 años para iniciar el procedimiento de comprobación.

C) Cuota íntegra.

Aquí, ha de ponerse de manifiesto lo establecido en el artículo 23 de la LRFIC que ofrece la definición de cuota tributaria, siendo la suma algebraica de las cantidades obtenidas de multiplicar las bases imponibles, positivas o negativas, y los tipos de gravamen que correspondan, arrojando como resultado la cuota íntegra cuando resulte positiva.

Los tipos de gravamen aplicables son los expuestos a continuación en la siguiente tabla:

SUJETOS PASIVOS	TIPOS	2015	2016	2017	2018	2019
Tipo general		28%	25%	25%	25%	25%
Entidades de nueva creación excepto que tributen a un tipo inferior, aplicarán esta escala el primer período con BI positiva y el siguiente		15%	15%	15%	15%	15%
Entidades con cifra negocio < 5 M€ y plantilla < 25 empleados		25%	25%	25%	25%	25%
Empresas Reducida Dimensión (cifra negocio < 10M€), excepto que tributen a tipo diferente del general	Parte de BI hasta 300.000 €	25%	25%	25%	25%	25%
	Resto	28%	25%	25%	25%	25%
Mutuas de seguros generales y mutualidades de previsión social		25%	25%	25%	25%	25%
Sociedades garantía recíproca						
Colegios profesionales, cámaras oficiales y sindicatos de trabajadores						
Entidades sin fines lucrativos que no reúnen requisitos Ley 49/2002						
Fondos de promoción de empleo						
Uniones y confederaciones de cooperativas						
Entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.						
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común						
Partidos políticos (Art. 11 LO 8/2007)						
Sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales	Resultado cooperativo	28%	25%	25%	25%	25%
	Resultado extracoop.	30%	30%	30%	30%	30%
Cooperativas fiscalmente protegidas	Resultado cooperativo	20%	20%	20%	20%	20%
	Resultado extracoop.	28%	25%	25%	25%	25%
Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario. (SUCIMI) (Art. 9 Ley 11/2009)	En general	0%	0%	0%	0%	0%
		19% (1)	19% (1)	19% (1)	19% (1)	19% (1)
Entidades sin fines lucrativos que sí cumplen Ley 49/2002		10%	10%	10%	10%	10%
Entidades de la Zona Especial Canaria (Art. 43 Ley 19/1994)		4%	4%	4%	4%	4%
SICAV con determinadas condiciones indicadas en art. 29.4 LIS que remite a la Ley 35/2003 de Instituciones de Inversión Colectiva		1%	1%	1%	1%	1%
Fondos de inversión de carácter financiero con determinadas condiciones indicadas en art. 28.5.b) TRLIS						
Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria con determinadas condiciones indicadas en art. 29.4 LIS						
Fondo de regulación del mercado hipotecario						
Fondos de pensiones		0%	0%	0%	0%	0%
Entidades dedicadas a exploración, investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos y otras actividades reguladas en Ley 34 /1998		33%	30%	30%	30%	30%
Entidades de crédito		30%	30%	30%	30%	30%

Fuente: Agencia Tributaria. Empresas y profesionales. Empresas. Impuesto sobre Sociedades. Períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2019. Tipos de gravamen. Recuperado de https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Periodos_impositivos_a_partir_de_1_1_2019/Tipos_de_gravamen_aplicable_a_periodos_impositivos_iniciados_en_el_ano_2015_2016_2017_y_2018_y_2019_Art_29_y_DT_34_LIS_.shtml (consulta 30/4/2021).

Tras esta operación, sobre la cuota íntegra cabrá practicar las bonificaciones y deducciones correspondientes de carácter general o específico.

D) Deducciones.

Al aplicarse la LIS en defecto de la LRFC, las deducciones reguladas en la primera se aplicarán a las entidades cooperativas, salvaguardando las excepciones previstas en la segunda.

Se ha de reproducir lo dispuesto en el artículo 25 de la LRFC relativo a las deducciones por doble imposición:

“La deducción por doble imposición de dividendos y retornos cooperativos o, en su caso, por doble imposición internacional, se practicará por las cooperativas aplicando el tipo de gravamen que corresponda en función del carácter cooperativo o extracooperativo de los rendimientos que originan dicha deducción.

Tratándose de retornos cooperativos se estará a lo dispuesto en el artículo 32 de esta Ley”.

En el caso de los dividendos que se obtienen por la participación de la cooperativa en sociedades capitalistas, les será aplicable la exención recogida en la LIS, en concreto en el artículo 21. Asimismo, puede darse la deducción por doble imposición internacional, tanto por la doble imposición jurídica consecuencia de un establecimiento de carácter permanente, como por rendimientos obtenidos de forma directa.

En lo referente a los retornos cooperativos se ha de estar a lo establecido en el artículo 32 de la LRFC:

“Los socios de las cooperativas protegidas, sean personas físicas o jurídicas, gozarán, en relación con los retornos cooperativos, de una deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o, en su caso, del Impuesto sobre Sociedades, del 10 por 100 de los percibidos. Cuando, por tratarse de una Cooperativa especialmente protegida, dichos rendimientos se hayan

beneficiado de la bonificación prevista en el apartado segundo del artículo 34 de esta Ley, dicha deducción será del 5 por 100 de tales retornos”.

De forma que:

COOPERATIVA PROTEGIDA	Deducción en la cuota del 10 %
COOPERATIVA ESPECIALMENTE PROTEGIDA	Deducción en la cuota del 5%

Por último, en el marco de las partidas deducibles se ha de encuadrar la deducción por creación de empleo prevista en el artículo 37 de la LIS. Por su parte, el artículo 26 de la LRFC estipula que dicha deducción será de aplicación, además de en los casos y con los requisitos para cada ejercicio económico, a la admisión definitiva, superado el período de prueba, de nuevos socios en las Cooperativas de Trabajo Asociado o, en general, de socios de trabajo en cualquier cooperativa.

E) Bonificaciones en la cuota.

Las cooperativas protegidas y especialmente protegidas disfrutan de otros beneficios de naturaleza fiscal distintos de los tipos de gravamen reducidos aplicables a unas y otras.

- Cooperativas protegidas:

En virtud del artículo 33.3 de la LRFC, las cooperativas protegidas gozan de libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, que se obtengan en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, o, en su caso, en el respectivo de las Comunidades Autónomas.

La cantidad que pueda deducirse a efectos fiscales, una vez practicada la amortización normal de cada curso económico en cuantía no inferior a la mínima, no podrá superar el importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al FRO y participaciones del personal asalariado.

- Cooperativas especialmente protegidas:

Además de los beneficios fiscales previstos para las entidades cooperativas protegidas, estas gozarán del 50% de la cuota íntegra como bonificación, tal y como se establece en el artículo 34 de la LRFC.

Interesante es lo dispuesto en la Disposición Adicional 3ª de la misma Ley en relación con las Cooperativas de Trabajo Asociado fiscalmente protegidas, ya que disfrutarán durante los 5 primeros años de actividad societaria de una bonificación del 90% de la cuota íntegra del IS, cuando integren, al menos, un 50% de socios minusválidos y que acrediten que, en el momento de constitución de la cooperativa, estos socios se encontraban desempleados.

F) Retenciones²³ y pagos a cuenta²⁴.

Las cooperativas tienen la obligación de llevar a cabo las retenciones pertinentes acordes al ordenamiento jurídico sobre socios y terceros. Estas retenciones se llevarán a cabo por las cantidades satisfechas de forma efectiva y por las abonadas en cuenta, en cuanto sean exigibles (artículos 28.1 y 3 LRFC).

De forma singular, en las Cooperativas de Trabajo Asociado y en cualquier cooperativa en general, en lo relativo a los socios de trabajo han de dilucidarse los rendimientos procedentes del trabajo personal de los del capital mobiliario a fin de practicar la retención. Al respecto, se consideran rendimientos del trabajo el importe de los anticipos laborales, en cuantía no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente. Asimismo, se conciben como dividendos la parte del excedente disponible del curso económico que se acredite a los socios en concepto de retorno cooperativo. Los retornos anticipados se definen como las cantidades y excesos de valor asignados en cuenta, definidos en el artículo 20 de la LRFC como partidas de gastos no deducibles.

Por su parte, el artículo 29 de la LRFC configura una lista en la que los retornos no están sujetos a retención por no concebirse como rendimientos del capital, a saber:

- Cuando se incorporen al capital social, aumentando las aportaciones del socio al mismo.
- Cuando se apliquen a compensar las pérdidas sociales de cursos económicos anteriores.

²³ Recogido en el artículo 24.2 LGT.

²⁴ Regulado en el artículo 23 LGT.

- Cuando se incorporen a un Fondo Especial, regulado por la Asamblea General, hasta tanto no transcurra el plazo de devolución al socio, se produzca la baja de éste o los destine a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social.

3.1.4. Beneficios fiscales en el resto de tributos: IVA, ITPyAJD, tributos locales.

A continuación, interesa tratar los beneficios fiscales de los que gozan las entidades cooperativas al margen de los disfrutados en relación al IS. Se va a proceder a realizar un tratamiento diferenciado respecto a cada tributo.

A) IVA.

Primero, se ha de poner de relieve lo fijado por el artículo 1 LIVA:

“El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes”.

A continuación, indicar que las entidades cooperativas no gozan de ningún beneficio fiscal en relación al IVA, pues queda excluido del régimen especial previsto en la LIVA, tal y como se establece en el artículo 124.2.2º LIVA, según el cual las cooperativas y SAT quedan fuera del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, aplicándose el régimen general.

En consecuencia, el gravamen estará en función del volumen de operaciones de la entidad cooperativa.

Ha de señalarse que el IVA es un impuesto común para todos los países miembros de la Unión Europea, de ahí que la legislación estatal relativa a este tributo tenga que ser acorde a lo dispuesto a nivel comunitario, en concreto, a lo establecido en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006.

A partir del artículo 4 LIVA se pueden deducir los requisitos que han de reunir las operaciones en orden a estar sujetas al impuesto, a saber:

- Operaciones realizadas en el ámbito espacial del impuesto, objeto de regulación en el artículo 3 de la misma Ley;

- Que se trate de operaciones llevadas a cabo por empresarios o profesionales en el desarrollo de su respectiva actividad, entendiéndose realizadas como tal las recogidas en el apartado 2 del mismo precepto: “a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional; b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto; c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario”;
- Que se realicen a título oneroso;
- Está sujeta también la operativa que se efectúe en favor de socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades.

Asimismo, se ha de tener en consideración lo estipulado en el artículo 5.2 LIVA: “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

De lo anterior, se extraen una serie de conclusiones: la cooperativa en su actuación con terceros, es el desarrollo de la actividad económica la que determina la sujeción al impuesto; por otro lado, carece de importancia el carácter mercantil de la entidad en lo referente a su relación con sus socios por cuanto el artículo 4.1 LIVA se orienta en tal sentido; para estar sujetas a gravamen es necesario que el socio ostente la condición de empresario/profesional en el desarrollo de su actividad económica, es decir, que a la hora de llevar a cabo la entrega de bienes o prestación de servicios a la entidad se haga como tal; en definitiva, si lo anterior se lleva a cabo en el marco de una relación laboral dependiente supone su no sujeción.

A pesar de lo puesto de manifiesto anteriormente, en orden a que no cuentan las cooperativas con un régimen específico en relación al IVA, este impuesto, en función de la clase de cooperativa de que se trata, afecta de un modo u otro, estableciendo una serie de singularidades. Al respecto, toca centrar nuestra atención en lo concerniente a las cooperativas agrarias.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 91.1.2º LIVA no se aplica el tipo del 10% a los servicios de engorde y reproducción de ganado que se presten en favor de una entidad cooperativa, sino que se les aplicará el tipo general del 21%, puesto que los titulares de la explotación agrícola, ganadera o forestal son los socios, no la propia cooperativa. Sin embargo, tal y como señala Luque “en el caso de una unión de cooperativas que adquiere semillas, plantas o plantones junto con los royalties

derivados de la transferencia de tecnología relativos a los mismos para sus socios, sí es de aplicación del tipo reducido (art. 91.Uno.1.3º) porque el destinatario es titular de una explotación, agrícola, forestal o ganadera”²⁵.

Por último, señalar que en caso de establecer una sección de crédito para socios por parte de la sociedad cooperativa de clase agraria, se tiene que expedir factura por los ingresos en concepto de intereses obtenidos.

B) ITPyAJD.

En cuanto a la definición del mismo, el artículo 1.1 LITPyAJD establece que: “es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:

1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas.

2.º Las operaciones societarias.

3.º Los actos jurídicos documentados”.

Reviste importancia lo incluido en el apartado 2 del mismo precepto: “en ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias”, lo cual establece su no compatibilidad.

Dado que se trata de un impuesto estatal cedido en su totalidad en cuanto a gestión y recaudación a las autonomías, se ha de estar a lo dispuesto por el Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, dedicándole los artículos 34 a 41.

En lo relativo a los tipo de gravamen aplicables, se ha de distinguir entre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Para los primeros, el artículo 34.1 del Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, establece su tipo general para la transmisión de bienes inmuebles:

Base Liquidable – Hasta euros	Cuota Íntegra – euros	Resto Base Liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable %
0	0	400.000	8
400.000	32.000	300.000	9
700.000	59.000	en adelante	10

²⁵ LUQUE MATEO, M.A.: “La tributación de las cooperativas en otros tributos distintos al Impuesto sobre Sociedades” *Curso de especialista en Asesoría Societaria, Fiscal y Laboral de Cooperativas Agroalimentarias*, 2021, pg.30.

Fuente: BOE. BOJA. Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOJA-b-2018-90363> (consulta 10/5/2021).

Sin embargo, recientemente, el Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, sobre reducción del gravamen del ITPyAJD para el impulso y la reactivación de la economía de la Comunidad Autónoma de Andalucía ante la situación de crisis generada por la pandemia del coronavirus (COVID19), en su artículo 1 establece un único tipo de gravamen general del 7% hasta el 31 de diciembre de 2021.

Asimismo, indicar el tipo de gravamen general aplicable a la transmisión y derechos reales sobre bienes muebles es de 4%, mientras que para los derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos es de 1%.

Para los segundos, el artículo 39 del Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, estipula que: “en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1.º y 2.º del apartado 1 del artículo 1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, tributarán, además de por la cuota fija prevista en el artículo 31.1 de dicha norma, al tipo de gravamen del 1,5%, en cuanto a tales actos o contratos”.

Al igual que ocurre con las transmisiones patrimoniales onerosas, cabe señalar, al respecto, lo dispuesto en el artículo 2 referente a los actos jurídicos documentados del Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, sobre reducción del gravamen del ITPyAJD para el impulso y la reactivación de la economía de la Comunidad Autónoma de Andalucía ante la situación de crisis generada por la pandemia del coronavirus (COVID19), estableciendo un tipo de gravamen general del 1,2% hasta el 31 de diciembre de 2021.

Hay que tener en cuenta una serie de supuestos de exención y no sujeción dentro del volumen de operaciones de carácter societario atinentes a las cooperativas. En consecuencia, en lo relativo a operaciones societarias se encuentran sujetas a gravamen muy pocas actuaciones, entre otras, la disolución societaria y la disminución de capital social.

Operaciones	Modalidad TPO	Modalidad OS	Modalidad AJD
Constitución de sociedades	Exenta	Exenta	Exenta
Aumento de capital, en general			
Aportaciones de socios que no supongan aumento de capital			
Traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la UE			
Aumento de capital con cargo a reservas constituidas solo con primas de emisión	Exenta	No sujeta	Exenta
Reestructuración acogida al régimen fiscal especial fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores de la LIS			
Traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la UE a otro			
Modificación de la escritura de constitución o los estatutos de la sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o el plazo de prórroga de duración de la sociedad			
Actividades en territorio español por sociedades a través de sucursales o establecimientos permanentes por entidades cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en otro Estado miembro de la UE, así como por entidades cuya sede de dirección efectiva se encuentre en países no pertenecientes a la UE, siempre que su domicilio social esté situado en un Estado miembro de la UE distinto de España			

Fuente: LUQUE MATEO, M.A.: “La tributación de las cooperativas en otros tributos distintos al Impuesto sobre Sociedades” *Curso de especialista en Asesoría Societaria, Fiscal y Laboral de Cooperativas Agroalimentarias*, 2021, pg.10.

Igualmente, las cooperativas disfrutan de beneficios de naturaleza tributaria. El artículo 45.I.C)15ª LITPyAJD hace una remisión al respecto a la LRFC. En consecuencia, las cooperativas protegidas en el ITPyAJD gozan de los beneficios fiscales previstos en el artículo 33.1 LRFC: “exención, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del texto refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes:

- a) *Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.*
- b) *La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.*
- c) *Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines”.*

Además, para las cooperativas especialmente protegida se prevé la exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios (artículo 34.1 LRFC).

Puesto que se trata de una normativa que data de 1990, establecía determinados privilegios fiscales de los que no gozaban el resto de entidades, pero en los años sucesivos se ha ido fijando un régimen de beneficios en la materia de carácter fiscal, dejando prácticamente sin efecto los privilegios de las sociedades cooperativas.

C) Tributos locales.

En orden a que las entidades cooperativas vienen obligadas al pago de tributos locales (tasas, contribuciones especiales, impuestos como: IAE, IIVTNU²⁶, IBI, IVTM²⁷etc.), en tanto lleven a cabo su hecho imponible, se ha de hacer mención a los privilegios fiscales que disfrutaban.

Las cooperativas protegidas y especialmente protegidas disfrutaban de una bonificación del 95% de la cuota y recargos en el IAE y el IBI en lo concerniente a bienes rústicos pertenecientes a Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra (artículo 33.4 LRFC).

Indicar al respecto que los Ayuntamientos comunicarán de forma anual a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda las cooperativas que hayan disfrutado de estas bonificaciones y el importe total del gasto fiscal soportado.

Con carácter previo a las comprobaciones necesarias, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales ordenará las compensaciones que procedan con cargo a un crédito ampliable que se consignará en los Presupuestos Generales del Estado.

²⁶ Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

²⁷ Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

A modo de resumen incluir el siguiente cuadro:

	<i>Protegidas</i>	<i>Especialmente protegidas</i> Todas las anteriores y:
IMPUESTOS DIRECTOS (locales)		
Impuesto sobre Actividades Económicas	Bonificación del 95% sobre cuota y recargos	
Impuesto sobre Bienes Inmuebles	Bonificación del 95% sobre cuota y recargos, para sociedades cooperativas agrarias y de explotación comunitaria	
IMPUESTOS INDIRECTOS		
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (estatal cedido a las Comunidades Autónomas)	<p>Exenciones:</p> <p><u>Transmisiones Patrimoniales Onerosas:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> – Adquisiciones de bienes y derechos que se integran el FEP <p><u>Operaciones Societarias:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> – Actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión – Constitución y cancelación de préstamos <p><u>Actos Jurídicos Documentados:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> – Adquisiciones de bienes y derechos cuando, por tratarse de operaciones sujetas a IVA, se someterían a gravamen por este tributo de no mediar tal exención 	<ul style="list-style-type: none"> – Adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente a cumplir sus fines sociales y estatutarios

Fuente: AGUILAR RUBIO, M.: “Cooperativas protegidas y especialmente protegidas” *Curso de Especialista en Asesoría Societaria, Fiscal y Laboral de Cooperativas Agroalimentarias*, 2021, pg.10.

“Aunque las cooperativas no disfrutan de ningún beneficio específico en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (coloquialmente llamado *Plusvalía*), se debe recordar que las operaciones de transmisión de terrenos de naturaleza urbana por parte de las cooperativas, a las que se les aplica el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, recogido en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, no están sujetas a este tributo según establece la disposición adicional segunda del citado texto legal”²⁸.

²⁸ Sobre esta cuestión vid. LUQUE MATEO, M.A.: “El Impuesto de Plusvalía y la reestructuración de empresas de economía social”, *CIRIEC-España. Revista Jurídica*, núm.34, 2019, pgs.1-39.

3.2. Tributación de las Sociedades Agrarias de Transformación.

La entrada en vigor de la LRFC supuso la ruptura de la equiparación a efectos fiscales entre cooperativas agrarias protegidas y SAT. Estas últimas no disponen de un régimen fiscal específico, pero por su naturaleza mutualista y finalidad económico-social se incluyen entre las figuras que componen la Economía Social. Por este hecho, deberían ser merecedoras de una normativa tributaria más específica en la que se le dotasen de beneficios de esta índole propios.

El artículo 7.1.b) de la LIS establece que las SAT residentes en territorio español tendrán la consideración de contribuyente del IS.

El apartado 1 de la Disposición adicional 1ª de la LRFC dispone que: “A las Sociedades Agrarias de Transformación inscritas en el Registro General de tales Entidades del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o, en su caso, de las Comunidades Autónomas, les será de aplicación, salvo lo previsto en los apartados siguientes, el régimen tributario general y, en consecuencia, estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades”. De modo que las SAT se encuentran sometidas al imperio del régimen general establecido en la LIS a diferencia de las entidades cooperativas protegidas y especialmente protegidas que gozan de determinados beneficios de carácter fiscal.

Por su parte, el apartado 2 se pronuncia en términos similares al artículo 15 de la misma Ley, pues estipula que: *“las operaciones realizadas por las Sociedades Agrarias de Transformación con sus socios se computarán por su valor de mercado.*

Se entenderá por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sería concertado entre partes independientes por dichas operaciones.

No obstante, cuando se trate de Sociedades Agrarias de Transformación que, conforme a sus Estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubiesen realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la Entidad. En caso contrario, se aplicará este último”.

Esta figura si gozará de beneficios fiscales en los impuestos expuestos a continuación:

- ITPyAJD: exención total para los actos de constitución y ampliación de capital.
- IAE: bonificación del 95% de la cuota y recargos de la actividad llevada a cabo.

Para que las SAT gocen de estos incentivos fiscales es necesario que no se dé una modificación sustancial de las características propias de las SAT, que mantengan los requisitos para su inscripción en el Registro correspondiente y la no vulneración de la normativa reguladora.

Para concluir, en relación con el ITPyAJD y en virtud de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, en adelante LMEA, cuando esta figura asociativa adquiera la consideración de explotación asociativa prioritaria podrá disfrutar de: exención del gravamen gradual de AJD de las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al IVA, a tenor de lo dispuesto en el artículo 8 LMEA; y, el artículo 11 LMEA referente a la adquisición parcial del pleno dominio o usufructo vitalicio de una explotación agraria o finca rústica, determina que en este caso gozará de una reducción de la base imponible del 75%, mientras que si se adquiere en su integridad será del 90% (artículo 9 LMEA); por otro lado, el artículo 10.2 de la misma Ley señala que “cuando la transmisión o adquisición de los terrenos se realicen por los titulares de explotaciones agrarias con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50 por 100, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos en la presente Ley a efectos de concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias, se aplicará una reducción del 50 por 100 en la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición”.

4. CONCLUSIONES.

A las cooperativas, a pesar de que no se recoja expresamente, les debe ser aplicable el Derecho mercantil, en tanto figura asociativa que realiza una actividad empresarial como empresario social. Por su parte, el llamamiento a los poderes públicos con el fin de promover e incentivar el cooperativismo hecho en el artículo 129.2 CE ha dado sus frutos. De ahí que junto a la normativa estatal aplicable a las entidades que lleven a cabo la actividad propia de la cooperativa en varias regiones, no circunscribiendo su ámbito de actuación a una, coexistan 16 legislaciones autonómicas. Dando lugar al fenómeno de la fragmentación normativa en la materia, que a pesar de haber contribuido al fomento del cooperativismo en España ante la falta de interés por hacerlo del Gobierno central, es perjudicial para este tipo de entidades, no solo por tener que competir con las sociedades de capital que gozan de una regulación uniforme, sino porque esta situación se traduce también en la lucha entre las autonomías por ver cual ofrece una legislación más flexible a fin de atraer el mayor número posible estipulando, entre otras cosas, una menor dotación de fondos de carácter obligatorio.

De lo que no cabe duda es de la poca dotación normativa a las cooperativas del sector agroalimentario a las cuales la LCOOP les dedica el artículo 93 y, por ejemplo, la LCAND el 103.

Ahora bien, centrando la atención en el régimen establecido en la comunidad autónoma andaluza, destacar la presencia de un reglamento que desarrolla la LCAND, de forma que sumando el articulado de cada texto legal se obtiene la cifra de 321 artículos, dando lugar a la legislación en materia de cooperativas más extensa. Además que muchos preceptos del RLCAND reproducen el mismo contenido que el establecido en la Ley, haciéndolo repetitivo.

Dejándolo a un lado, a partir de las premisas establecidas en la LCOOP, cabría construir el siguiente concepto de cooperativa agroalimentaria previsto en el artículo 93.1 de la LCOOP: “las que asocien a titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, incluyendo a las personas titulares de estas explotaciones en régimen de titularidad compartida, que tengan como objeto la realización de todo tipo de actividades y operaciones encaminadas al mejor aprovechamiento de las explotaciones de sus socios, de sus elementos o componentes de la cooperativa y a la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural, así como atender a cualquier otro fin o servicio que sea propio de la actividad agraria, ganadera, forestal o estén directamente relacionados con ellas y con su implantación o actuación en el medio rural”.

En cuanto al régimen fiscal aplicable, señalar que se aplicará el establecido en la LRFCA, es decir, un régimen específico basado en los siguientes principios:

- Fomento de estas sociedades;
- Coordinación con el resto del ordenamiento jurídico y, en especial, con el régimen tributario general, que deberá ser tenido en cuenta en defecto de la presente Ley;
- El reconocimiento de los principios configuradores de las cooperativas;
- La globalidad del mencionado régimen en tanto normas de beneficio como de ajuste;
- Y, como ya se ha fijado, el carácter supletorio del régimen tributario general que sea de aplicación a las personas jurídicas.

Sin embargo, indicar que fundamentalmente este régimen especial se aplica en torno al Impuesto sobre Sociedades, donde gozan de beneficios e incentivos fiscales, sin dejar de tener en consideración por el ejemplo el ITPyAJD y otros tributos locales como pueden ser el IAE e IBI en los que igualmente disfrutan de beneficios de naturaleza tributaria.

En cuanto a las SAT, dejar reflejado que a tenor de lo dispuesto en el presente estudio cabe dar el siguiente concepto de este tipo de entidad: “sociedades, con personalidad jurídica propia desde su inscripción registral, constituida principalmente por titulares de explotaciones agrarias y trabajadores agrícolas, que se asocian para participar activamente, en beneficio de todos los socios, en la realización de actividades económicas y sociales relacionadas con la agricultura, ganadería o silvicultura; de estructura corporativa y democrática, en el que los socios tienen derecho de

separación voluntaria y que estatutariamente pueden limitar la responsabilidad de los socios por las deudas sociales y en las que el reparto de beneficios se hace en proporción a la participación de los socios en la sociedad”²⁹.

A pesar de formar parte de las entidades de la Economía Social, no disponen de un régimen fiscal específico, aunque sí son merecedoras de disponer de una normativa tributaria especial. La Disposición Adicional 1ª de la LRFC dispone que están sujetos al Impuesto sobre Sociedades en cuanto al régimen tributario general, sin disfrutar aquí de beneficios de índole fiscal. En cambio, en el IAE e ITPyAJD sí que gozan de incentivos tributarios.

Llegados a este punto, consideramos que sería necesario plantearse una reforma del régimen fiscal de las entidades de economía social objeto de nuestro estudio, en la medida en que la mayoría de sus beneficios fiscales han perdido la relevancia que en su día plasmó el legislador con el objetivo de fomentar y favorecer este tipo de sociedades. Todo ello, dado que se implementaron en la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, que fue aprobada hace más de treinta años. No debemos olvidar que durante todo este tiempo se ha ido incorporando un importante porcentaje de los mismos al régimen general de los tributos analizados, aplicable a todos los contribuyentes, sobrepasando en determinadas ocasiones los privilegios específicos de las cooperativas, lo que hace que este tipo de entidades hoy prácticamente no tenga el trato de favor que merece la función social que representa.

²⁹ VARGAS VASSEROT, C.: “Las Sociedades Agrarias de Transformación y otras figuras asociativas en el sector agroalimentario” *Curso de Especialista en Asesoría Societaria, Fiscal y Laboral de Cooperativas Agroalimentarias*, 2021, pg.8.

BIBLIOGRAFÍA

AGUILAR RUBIO, M.: “Cooperativas protegidas y especialmente protegidas” *Curso de Especialista en Asesoría Societaria, Fiscal y Laboral de Cooperativas Agroalimentarias*, 2021.

AGUILAR RUBIO, M.: “El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea”, *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm.50, Deusto, 2016.

ALGUACIL MARÍ, M.P.: “Impuesto de Sociedades (I)” *Curso de Especialista en Asesoría Societaria, Fiscal y Laboral de Cooperativas Agroalimentarias*, 2021.

ALGUACIL MARÍ, M.P.: “Impuesto sobre Sociedades (II)”, *Curso de Especialista en Asesoría Societaria, Fiscal y Laboral de Cooperativas Agroalimentarias*, 2021.

BEL DURÁN, P. : “Similitudes y diferencias entre las sociedades cooperativas agrarias y las sociedades agrarias de transformación a la luz de los principios cooperativos tras el Congreso de Manchester”, *REVESCO: revista de estudios cooperativos*, nº61, 1995.

CARRERAS ROIG, L., *El subsector empresarial no financiero de la economía social. La fiscalidad de las sociedades cooperativas, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación* (Tesis doctoral). 2008. Recuperado de <https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/8759/capitulo2.pdf?sequence=3&isAllowed=y>

CHAVES ÁVILA, R., FAJARDO GARCÍA, I.G. Y MONZÓN CAMPOS, J.L.: “Fiscalidad de la economía social” *Manual de economía social*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020.

DIZY MENENDEZ, D., ROJÍ CHANDRO, L.A.: *Régimen fiscal de las cooperativas en el impuesto sobre sociedades*. Recuperado de http://www.lartributos.com/pdf/Regimen_Fiscal_de_las_Cooperativas_en_el_Impuesto_sobre_Sociedades.pdf

LUQUE MATEO, M.A.: “El Impuesto de Plusvalía y la reestructuración de empresas de economía social”, *CIRIEC-España. Revista Jurídica*, núm.34, 2019.

LUQUE MATEO, M.A.: “La tributación de las cooperativas en otros tributos distintos al Impuesto sobre Sociedades” *Curso de Especialista en Asesoría Societaria, Fiscal y Laboral de Cooperativas Agroalimentarias*, 2021.

MAULEÓN MÉNDEZ, E. Y GENOVART BALAGUER, J.I.: “El capital y la aplicación de resultados en las sociedades agrarias de transformación: praxis y propuestas lege ferenda”, *REVESCO: revista de estudios cooperativos*, nº118, 2015.

MORILLAS JARILLO, M.J./ FELIÚ REY, M.I.: *Curso de Cooperativas*, Madrid, Tecnos, 2018.

RODRIGO RUIZ, M.A.: “Consideraciones en torno al establecimiento de un régimen tributario común para las entidades de la economía social”, *REVESCO: revista de estudios cooperativos*, nº125, 2017.

VARGAS, C./ GADEA, E./ SACRISTÁN, F.: *Derecho de las Sociedades Cooperativas. Introducción, constitución, estatuto del socio y órgano sociales*, La Ley, Madrid, 2015.

VARGAS VASSEROT, C.: “Las Sociedades Agrarias de Transformación. Aproximación crítica a su régimen legal”, *Revista Derecho de Sociedades*, nº35, Aranzadi, 2010.

VARGAS VASSEROT, C.: “Las Sociedades Agrarias de Transformación y otras figuras asociativas en el sector agroalimentario” *Curso de Especialista en Asesoría Societaria, Fiscal y Laboral de Cooperativas Agroalimentarias*, 2021.

REPERTORIO NORMATIVO

Constitución Española 1978.

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social.

Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Anteproyecto de Ley de Código Mercantil de 2014.

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.

Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación.

Orden de 14 de septiembre de 1982, que desarrolla el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación.

Decreto 123/2014, de 2 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas.

Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, sobre reducción del gravamen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para el impulso y la reactivación de la economía de la Comunidad Autónoma de Andalucía ante la situación de crisis generada por la pandemia del coronavirus (COVID19).

PÁGINAS WEB CONSULTADAS

www.agenciatributaria.es

www.boe.es

www.cepes.es

www.iberley.es

www.ica.coop

www.mapa.gob.es