

UNIVERSIDAD DE ALMERIA

FACULTAD DE DERECHO



TRABAJO: EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS

AUTOR: CARLA VASCO SCHNEIDER

FECHA: 03.12.2015

DIRIGIDO POR: MARINA AGUILAR RUBIO

1. INTRODUCCION.....	Pág.4 y 5
2. COOPERATIVAS, CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN.....	Pág.5-15
2. 1. Concepto de cooperativa.....	Págs.5-8
2.2. Marco legislativo de las cooperativas.....	Págs.9-10
2.3. Clases de cooperativas.....	Págs.10-15
3. ASPECTOS GENERALES DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS.....	Págs.15-21
3.1. Principios básicos del régimen fiscal de las cooperativas.....	Págs.15
3.2. Clasificación de cooperativas desde el punto de vista fiscal.....	Págs.15-21
A. Cooperativas protegidas	
B. Cooperativas Especialmente Protegidas	
4. TRATAMIENTO DE LAS COOPERATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	Págs.21-35
4.1. Fragmentación de la base imponible de las cooperativas.....	Págs.22-26
A. Resultados cooperativos	
B. Resultados extra-cooperativos	
4.2. Base Imponible Negativa.....	Pág.27
4.3. Tipos de gravamen.....	Págs.28-30
4.4. Deducciones.....	Págs.30-34
4.4.1. Deducciones por doble imposición	
4.4.2. Deducciones para incentivar la creación de empleo:	
4.4.3 Retenciones y pagos a cuenta.	
4.5. Esquema de liquidación del impuesto.....	Págs.34-35
5. TRATAMIENTO FISCAL DE COOPERATIVAS EN OTROS TRIBUTOS.....	Págs.35-38
5.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....	Pág.35
5.2. Impuesto sobre el Valor Añadido.....	Págs.36-38
5.3 Impuestos locales.....	Pág.38

6. LAS COOPERATIVAS EN EL MARCO DE LA UNION EUROPEA.....	Págs.38-50
6.1. Aspectos generales.....	Págs.38-41
6.2 El régimen tributario especial de las cooperativas y las ayudas de Estado.....	Págs.41-50
6.2.1. El régimen del Impuesto sobre Sociedades	
6.2.2. Las medidas en otros impuestos	
7. CONSIDERACIONES FINALES.....	Págs.50-52
8. BIBLIOGRAFIA.....	Págs.52-54

1. INTRODUCCIÓN

La elección de este tema para mi trabajo fin de carrera se debe a la importancia de dar a conocer el régimen especial del que disfrutaban las cooperativas en comparación con el resto de sociedades mercantiles. Este tema tiene una especial relevancia en Almería, puesto que vivimos en una provincia en la que predomina el sector agrícola, organizado fundamentalmente, desde el punto de vista empresarial, en cooperativas. Desde la perspectiva económica destaca su producción agrícola y su distribución, principal fuente de riqueza y de creación de empleo de la provincia. Con una tasa de desempleo superior al 30%, la economía social es uno de los elementos más esperanzadores de cara a su futuro más inmediato puesto que los principios que la orientan son la primacía de las personas y del fin social sobre el capital, el reparto equitativo y social de los beneficios, la aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica a sus socios y miembros o al fin social y la solidaridad.

Actualmente la provincia de Almería cuenta con 11.250 empresas de economía social lo que da una idea de la importancia que este sector económico tiene en la provincia. Solo las cooperativas de Almería han registrado una facturación conjunta en el año 2014 de 1.280.831.621 de euros.¹

Según los últimos datos publicados por la FAECA (año 2012), la entidad agrupaba a 665 cooperativas, que a su vez englobaban a cerca de 270.000 socios agricultores y ganaderos. Estas cooperativas, que facturaron en 2012 4.565 millones de euros, representaban más del 50% de la producción agraria regional, si bien en sectores como el aceite y el vino este porcentaje supera el 70%. Almería aglutinaba en 2012 a 72 cooperativas con una facturación superior a 1,27 millones de euros.

El objetivo fundamental de este trabajo es el estudio del régimen fiscal de las cooperativas, que se caracterizan por tener uno de los regímenes fiscales especiales diferenciado del resto de sociedades. Creemos que es oportuno dado que estas cifras demuestran la necesidad de juristas debidamente formados en el campo de la economía social, que puedan aportar a las entidades que lo conforman una asesoría jurídica especializada.

¹Datos recogidos por la Federación Andaluza de Empresas Cooperativas Agrarias (FAECA), Memoria 2014

Realizamos este estudio centrándonos en el Impuesto sobre Sociedades analizándolo a nivel general, pasando posteriormente a un análisis del tratamiento fiscal de las cooperativas en otros tributos, para obtener una visión completa de dicho régimen especial que ostentan las cooperativas y que va más allá del Impuesto de Sociedades, aunque en éste sea donde se encuentren las principales medidas y, por tanto, también las principales controversias.

Este tratamiento fiscal específico ha sido cuestionado por la Comisión Europea desde el punto de vista de las disposiciones comunitarias sobre ayudas de Estado. Aunque las dudas que pesaban sobre el sistema en su conjunto parecen ya resueltas, queremos defender las razones que fundamentan los beneficios fiscales conferidos con la necesidad de un régimen fiscal especial para unas entidades especiales.

2. COOPERATIVAS. CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN

2. 1. Concepto de cooperativa

La delimitación conceptual de las cooperativas según nuestro Derecho mercantil ha supuesto siempre un trance difícil para la doctrina científica², motivado por dos factores principales:

- Por la dificultad de determinar un concepto uniforme para las distintas épocas y para los distintos países.
- Por el tradicional confusiónismo terminológico en una materia en la que se han mezclado ideas de la sociología y del humanitarismo junto con conceptos jurídicos y económicos.

Nuestra legislación cooperativa tiende a definir las cooperativas como entidades de base asociativa que desarrollan cualquier tipo de actividad económica y social al servicio de los socios, de conformidad con los principios cooperativos formulados por la Alianza

² VARGAS VASSEROT. C., GADEA E., SACRISTÁN F.: *El régimen jurídico de la sociedad cooperativa del siglo XXI*, Madrid, Dykinson, en prensa, 2009.

Cooperativa Internacional (ACI)³. Se trata de una actividad económica que tiene como destinatarios a los socios, con renuncia a la obtención de beneficios a costa de estos, como vía de satisfacción de sus intereses socioeconómicos.

En su *formulación* actual, realizada por la ACI celebrada en el Congreso en Manchester en 1995, los principios que rigen las sociedades cooperativas son los siguientes⁴:

- Principio de adhesión voluntaria y abierta. Las cooperativas son organizaciones voluntarias, expuestas a todas las personas capacitadas de utilizar sus servicios y dispuestas a aceptar las responsabilidades de ser socios, sin ningún tipo de discriminación social, política, religiosa, racial o de sexo.
- Principio de gestión democrática por parte de los socios. Las cooperativas son organizaciones establecidas democráticamente por los socios, los cuales participan activamente en la fijación de sus políticas y en la toma de decisiones. Las personas elegidas para representar y gestionar las cooperativas son responsables ante los socios. En las cooperativas de primer grado, los socios tienen iguales derechos de voto (un socio, un voto), y las cooperativas de segundo o ulterior grado están también organizadas de forma democrática.
- Principio de participación económica de los socios. Los socios contribuyen de forma equitativa al capital de sus cooperativas y lo administran de forma democrática. Normalmente, los socios reciben una compensación, si la hay, limitada sobre el capital entregado como condición para ser socio. Los socios asignan los excesos para todos o algunos de los siguientes fines: el desarrollo de su cooperativa, posiblemente mediante el establecimiento de reservas, las cuales serán indivisibles; en todo o en parte del beneficio de los socios en proporción a

³ (ACI); Alianza Cooperativa Internacional, es una federación de cooperativas que sirve para reunir, representar y servir cooperativas de todo el mundo.

⁴ SANTOS DOMINGUEZ. M.A.; *El poder de decisión del socio en las sociedades cooperativas. "La asamblea general"* pág.8 y ss. consultado en https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/13516/63563_Santos%20Dom%C3%ADnguez%20Mi%20guel%20Angel.pdf?sequence=1

sus operaciones con la cooperativa; y el apoyo de otras actividades apoyadas por los socios.

- Principio de autonomía e independencia. Las cooperativas son organizaciones autónomas de autoayuda, gestionadas por sus socios. Si firman acuerdos con otras organizaciones, incluidos los gobiernos, o si consiguen capital de fuentes externas, lo hacen en términos que aseguren el control democrático por parte de sus socios y mantengan su autonomía cooperativa.
- Principio de educación, formación e información. Las cooperativas proporcionan educación y formación a los socios, a los representantes elegidos, a los directivos y a los empleados para que puedan contribuir de forma eficaz al desarrollo de las mismas. Informan al gran público de la naturaleza y beneficios de la cooperación.
- Principio de cooperación entre cooperativas. Las cooperativas sirven a sus socios lo más eficaz posible y fortalecen el movimiento cooperativo trabajando conjuntamente mediante estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales.
- Principio de interés por la comunidad. Las cooperativas trabajan para conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades mediante políticas aprobadas por sus socios.

La cooperativa es una empresa abierta, que puede operar con socios y terceros, y que sus aspectos definitivos sobre las sociedades capitalistas deben analizarse desde la noción de participación. Según el profesor TEJERIZO LÓPEZ el régimen fiscal especial de las cooperativas plantea varios problemas:

"Uno de los problemas más importantes que plantea la existencia de cualquier régimen tributario especial es, valga la redundancia, su propia existencia. En efecto, el reconocimiento constitucional de ciertos principios y reglas, tanto generales como propiamente tributarios, parece vetar la posibilidad de tales regímenes especiales. Me estoy refiriendo, es evidente, a los principios de igualdad ante la ley, de generalidad

tributaria o de capacidad económica (todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, etc., según reza el artículo 31.1 de la Constitución española). Esto es cierto, pero su sola consideración no resuelve de modo satisfactorio la existencia y, sobre todo, la justificación de regímenes especiales. Por ello, además de lo dicho, es necesario indicar que, de una parte pueden existir otros principios y reglas constitucionales donde puede tener cobijo un régimen fiscal especial; y, de otro lado, que, según ha dicho hasta la saciedad nuestro Tribunal Constitucional, el principio de igualdad exige que se trate de manera desigual los supuestos desiguales o, lo que es lo mismo, que tienen justificación constitucional los tratamientos desiguales que se basen en diferencias razonables.

Respecto del régimen tributario especial de las cooperativas deben ser examinados desde la doble perspectiva que acabo de señalar. Esto es, de una parte, tomando en cuenta los principios constitucionales que amparan el fenómeno cooperativista; y de otro lado, teniendo en consideración las diferencias que se presentan entre las cooperativas y otras formas asociativas, sobre todo las sociedades mercantiles."

El artículo 129.2 de la Constitución Española constituye el fundamento básico para el reconocimiento de un régimen fiscal beneficioso para las sociedades cooperativas y las sociedades laborales, al señalar que *“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”*.

La figura de la sociedad laboral, como empresa participada mayoritariamente por los trabajadores, se puede incluir dentro de la referencia a las *“diversas formas de participación en la empresa”* y, por descontado, considerarla como una de las vías para facilitar el acceso de los trabajadores a los medios de producción.⁵

⁵ 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, Tarragona URV, 2008, págs. 269-278 consultado en: ["http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/8759/capitulo4.pdf;jsessionid=F47CD9666354A200F0A3A657327A26D0.tdx1?sequence=5"](http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/8759/capitulo4.pdf;jsessionid=F47CD9666354A200F0A3A657327A26D0.tdx1?sequence=5)

2.2. Marco legislativo de las cooperativas

La legislación cooperativa está formada por una Ley estatal y por leyes autonómicas y, de las diecisiete Comunidades Autónomas que conforman el estado español, sólo Canarias tiene Ley propia⁶. Pero decir que existen algunas excepciones. Así de acuerdo con MORILLAS JARILLO y FELIÚ REY en la regulación de la distribución de competencias entre estos entes (arts.137.ss. CE), no se hace referencia expresa a este tipo social.⁷

La atribución de competencias a las CCAA en materia de cooperativas está basada tanto en el art.124 CC como de la CE en virtud al art.149.3. Las materias no atribuidas al Estado por la Carta Magna corresponderán a las CCAA en virtud de sus respectivos Estatutos de Autonomía que de acuerdo con dicho precepto, en un momento inicial aceptaron la competencia exclusiva de desarrollo, de ejecución o de fomento al respecto. País Vasco, Catalunya, Andalucía, Valencia y Navarra tenían competencia exclusiva en materia de cooperativas desde el comienzo de su autonomía.

En 1992 se transfirieron competencias a las CCAA que accedieron a la autonomía mediante el precepto 143 CE (Asturias, Cantabria, La Rioja, Región de Murcia, Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura, Islas Baleares, Madrid y Castilla y León). Y en 1995 se transfirieron competencias a Galicia. Las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla quedarían excluidas. Finalmente, la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias, atribuye a esta Comunidad competencia exclusiva en materia de cooperativas.

⁶ No obstante, existe un Proyecto de Ley de Sociedades Cooperativas de Canarias desde 2013, que aún no ha fructificado.

⁷ MORILLAS JARRILLO, M.M y FELIÚ REY, M.I. :*El curso de cooperativas*. Ello no impidió que, poco después de promulgada la CE, la doctrina mercantilista se pronunciará respecto al carácter exclusivo del Estado sobre la legislación cooperativa (ya como legislación mercantil, ya como legislación civil), e interpretara las referencias a las cooperativas que se contenían en los entonces, Proyectos de Estatutos de Cataluña y País Vasco como alusivas a la política cooperativista, pero nunca al régimen sustantivo de esta forma de organización empresarial: VICENT CHULÍA, 1979, pp.891-893. Con posterioridad, otros autores han afirmado igualmente el carácter exclusivo de la competencia del Estado: ARROYO, 1978, pp12-13; DIAZ MORENO, 1996 pp263-268.

De esta forma, el complejo panorama legislativo en materia de cooperativas queda configurado por 16 leyes cooperativas autonómicas (todas excepto Canarias):

- Ley 14/2011 de Sociedades Cooperativas Andaluzas: Esta Ley está desarrollada por el Decreto 123/2014 por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. Los artículos 65 y 66 de esta norma regulan el procedimiento de transformación de sociedades cooperativas y el procedimiento de transformación y en sociedades cooperativas respectivamente.
- Ley 9/1998 de Cooperativas de Aragón
- Ley 6/2013 de Cooperativas de Cantabria
- Ley 18/2002 de Cooperativas de Cataluña
- Ley 4/2002 de Cooperativas de Castilla y León
- Ley 11/2010 de Cooperativas de Castilla La Mancha
- Ley 4/1999 de Cooperativas de la C. de Madrid
- Ley 8/2003 de Cooperativas de la C. Valenciana
- Ley 2/1998 de Sociedades Cooperativas Extremadura
- Ley 5/1998 de Cooperativas de Galicia
- Ley 1/2003 de Cooperativas de Islas Baleares
- Ley 8/2006 de Cooperativas de la Región de Murcia
- Ley 4/2010 de Cooperativas del Principado de Asturias
- Ley 4/1993 de Cooperativas del País Vasco
- Ley 4/2001 de Cooperativas de La Rioja
- Ley Foral 12/2006 de Cooperativas de Navarra

Y una Ley estatal, la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, que será de aplicación en Ceuta y Melilla y a aquellas entidades cuya actividad cooperativizada se desarrolle en más de una comunidad autónoma sin que en ninguna de ellas lo sea de modo principal, y será supletoria respecto de las normas sustantivas de las CCAA.

2.3. Clases de cooperativas

Desde la perspectiva mercantil, la principal clasificación que se hace de las cooperativas es la que distingue entre cooperativas de primer grado, cuando se trata de cooperativas en las que los socios son personas físicas o jurídicas, y de segundo ulterior

grado cuando están constituidas por dos o más cooperativas de la misma o distinta clase.

A su vez, las cooperativas de primer grado se clasifican en:

- Cooperativas de trabajo asociado
- Cooperativas de consumidores y usuarios.
- Cooperativas de viviendas.
- Cooperativas agrarias.
- 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.

Así lo establece **el art.6 de la Ley 27/99** de la Ley de Cooperativas que además añade que *"los Estatutos de las cooperativas de segundo grado podrán calificar a estas conforme a la clasificación del apartado anterior, (clasificación expuesta anteriormente) siempre que todas las cooperativas socias pertenezcan a la misma clase, añadiendo en tal caso la expresión "de segundo grado"*.

Atendiendo a esta norma, las cooperativas de primer grado tendrán que estar formadas como mínimo por tres socios fundadores. Como excepción, las cooperativas de trabajo asociado y las de consumidores y usuarios solo pueden estar formadas por personas físicas. Y en las de segundo o ulterior grado las aportaciones obligatorias deberán desembolsarse, al menos, en un 25 por 100 en el momento de la suscripción y el resto en el plazo que se establezca por los Estatutos o por la Asamblea General.

Ante la imposibilidad de abordar un estudio completo del complejo panorama legislativo nacional, vamos a centrar nuestro análisis en la normativa andaluza, cuando se requiera abordar aspectos sustantivos de las cooperativas. La **Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, (LSCA)** establece que *"las sociedades cooperativas andaluzas son empresas organizadas y gestionadas democráticamente que realizan su actividad de forma responsable y solidaria con la*

comunidad y en las que sus miembros, además de participar en el capital, lo hacen también en la actividad societaria prestando su trabajo, satisfaciendo su consumo o valiéndose de sus servicios para añadir valor a su propia actividad empresarial".

La Consejería de Economía, Innovación, Ciencia y Empleo de la **Junta de Andalucía** publica una clasificación de las cooperativas ajustada a la Ley Andaluza, esta clasificación es la siguiente:⁸

Cooperativas de primer grado:

1. Cooperativas de trabajo: Las que reúnen con calidad de socios y socias a personas físicas que realizan cualquier actividad económica de producción de bienes o servicios para terceros. Dentro de estas, se rigen por un régimen especial los siguientes tipos de cooperativas:

- Cooperativas de impulso empresarial: las que tienen como objeto social canalizar, en el ámbito de su organización, la iniciativa emprendedora de sus socios y socias, mediante la orientación profesional, la provisión de habilidades empresariales precisas para el desarrollo de cada una de sus actividades, la tutorización de dichas actividades en los primeros años de su ejercicio o la prestación de determinados servicios comunes a las personas socias que les proporcione un ámbito donde desempeñar regularmente su actividad profesional.
- Cooperativas de interés social: aquellas que tienen como finalidad la promoción y plena integración socio-laboral de determinados sectores de la ciudadanía. La actividad de estas sociedades estará constituida por la prestación de servicios relacionados con la promoción de la autonomía personal y la atención a las personas en situación de dependencia, con la protección de la infancia y la juventud, con la asistencia a personas mayores, inmigrantes, con discapacidad, refugiadas, asiladas, ex reclusas, con problemas de adicción, víctimas de

⁸ Pudiéndose puede consultar en la web de la Consejería de Economía, Innovación, Ciencia y Empleo de la Junta de Andalucía

<http://www.juntadeandalucia.es/organismos/economiainnovacioncienciayempleo/areas/emprendedores-cooperativas/cooperativas/paginas/tipos-cooperativas.html>

violencia de género o de terrorismo, pertenecientes a minorías étnicas y cualquier otro colectivo con dificultades de integración social o desarraigo.

- Cooperativas de transporte: aquellas que agrupan como socios y socias a profesionales del transporte que, mediante su trabajo en común, ejercen la actividad de transporte de mercancías o de personas, o cualquier otra para la que se encuentren expresamente facultadas por la ley, con vehículos adquiridos por la sociedad cooperativa o aportados por las personas socias.

2. Cooperativas de Consumo: la que tiene por objeto procurar, en las mejores condiciones de calidad, información y precio, bienes y servicios para el consumo, uso o disfrute de sus socios y socias y de quienes con ellos convivan habitualmente. Tipos:

- Cooperativas de viviendas: aquellas que tienen por objeto procurar viviendas a precio de coste, exclusivamente a sus socios y socias. También podrán tener como objeto el de procurarles garajes, trasteros y otras construcciones complementarias, así como su rehabilitación y la de las propias viviendas.
- Cooperativas de crédito: aquellas que tienen por objeto servir a las necesidades financieras activas y pasivas de sus socios y socias y, en la medida que la normativa específica aplicable lo autorice, de terceros, mediante el ejercicio de actividades y servicios propios de las entidades de crédito. Las sociedades cooperativas de crédito cuya actividad principal consista en la prestación de servicios financieros en el medio rural podrán adoptar la denominación de «caja rural».
- Cooperativas de Seguros: las que tienen por objeto el ejercicio de la actividad aseguradora para sus socios y socias en cualquiera de las formas admitidas en derecho.

3. Cooperativas de servicios: son las que integran a personas susceptibles de ser socias conforme al artículo 13.1, titulares de derechos que lleven aparejado el uso o disfrute de explotaciones industriales, de servicios, y a profesionales que ejerzan su actividad por cuenta propia y tengan por objeto la prestación de servicios y la realización de operaciones encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios y socias. Tipos:

- Cooperativas Agrarias: las que integran a personas, susceptibles de ser socias conforme el artículo 13.1 LSCA, titulares de algún derecho que lleve aparejado el uso o disfrute de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, y que tienen por objeto la realización de todo tipo de actividades y operaciones encaminadas al mejor aprovechamiento de las explotaciones de sus socios y socias, de sus elementos o componentes, de la sociedad cooperativa y a la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural, así como a atender a cualquier otro fin o servicio propio de la actividad agrícola, ganadera, forestal o que esté directamente relacionado con ellas.
- Cooperativas marítimas, fluviales y lacustres: las que integran personas, susceptibles de ser socias conforme al artículo 13.1 LSCA, titulares de explotaciones dedicadas a actividades pesqueras, de industrias relacionadas con la pesca o sus derivadas, en sus distintas modalidades del mar, ríos, lagos, lagunas, que tienen como objeto cualquier tipo de actividades y operaciones encaminadas a la mejora económica y técnica de las explotaciones de los socios y socias, de sus elementos o componentes y de la sociedad cooperativa, así como cualquier otro servicio propio de estas actividades, incluida la acuicultura, o directamente relacionado con ellas.
- Cooperativas de transportistas: son las que integran a personas susceptibles de ser socias conforme al artículo 13.1, titulares de vehículos y a profesionales que ejerzan su actividad por cuenta propia y tengan por objeto la prestación de servicios y la realización de operaciones encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las actividades profesionales.

4. Cooperativas especiales: son todas aquellas sociedades cooperativas que no se encuentran comprendidas en ninguna de las clasificaciones anteriores.

- Cooperativas mixtas: aquellas en cuya actividad cooperativizada concurren características propias de las distintas clases de cooperativas a que se refiere el artículo 83.1.a) LSCA, de conformidad con lo establecido en sus estatutos, los cuales fijarán los criterios de relación equitativa y proporcional entre los socios y socias que desarrollen cada una de las actividades, determinando, en su caso, los derechos y obligaciones de cada clase.

- Aquellas que se creen reglamentariamente: las de integración social, las de servicios públicos y las de explotación comunitaria de la tierra.

Cooperativas de segundo o ulterior grado: Son aquellas que agrupan, al menos, a dos sociedades cooperativas de grado inmediatamente inferior, para el cumplimiento y desarrollo de fines comunes de orden económico.

- Homogéneas: formadas por sociedades cooperativas, si bien también podrán integrarlas los socios y socias de trabajo a que hace referencia el artículo 15 LSCA, sociedades agrarias de transformación y personas empresarias individuales.
- Heterogéneas: integradas, además de por sociedades cooperativas, por personas susceptibles de ser socias conforme al artículo 13.1 LSCA.

3. ASPECTOS GENERALES DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS⁹

Las cooperativas tienen en España un régimen tributario que afecta sobre todo al Impuesto sobre sociedades, regulado fundamentalmente en la Ley 20/1990 de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las Cooperativas que se ha mantenido a pesar de que en estos veinticinco años de vigencia hemos tenido tres normas diferentes reguladoras del Impuesto sobre Sociedades: la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades; el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; y actualmente la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades. Según esto, el régimen fiscal de las cooperativas consta de dos normas fundamentales:

- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC).

⁹ DIZY MENDEZ, D, ROJÍ CHANDRO L.A., *Régimen fiscal de las cooperativas en el impuesto sobre sociedades*, Madrid, págs. 2 y ss. consultado en: http://www.lartributos.com/pdf/Regimen_Fiscal_de las Cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades.pdf

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (LIS), supletoria de la anterior.

3.1. Principios básicos del régimen fiscal de las cooperativas

Según la exposición de motivos de la LRFC, el régimen fiscal de las cooperativas responde a los siguientes principios básicos:

- Fomento de las sociedades cooperativas en atención a su función social, actividades y características;
- Coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas.
- Reconocimiento de los principios esenciales de la institución cooperativa.
- Carácter supletorio del régimen tributario general de las personas jurídicas.

De acuerdo con estos principios se articulan dos tipos de normas:

a. Normas incentivadoras que establecen beneficios tributarios atendiendo a la función social que realizan las cooperativas (contenidas en el Título IV. Beneficios Tributarios reconocidos a las cooperativas de la LRFC).

b. Normas técnicas o de ajuste, que adaptan las características y regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias. Son de aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas con independencia de su derecho o no al reconocimiento de beneficios fiscales (contenidas en el Capítulo IV, del título II, Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades de la LRFC)

La intersección de ambos tipos de normas establece varios niveles de protección en la aplicación de beneficios tributarios que afectan a las cooperativas en general, las cooperativas protegidas y las cooperativas especialmente protegidas.

3.2. Clasificación de cooperativas desde el punto de vista fiscal

La fiscalidad de las cooperativas se rige por la LRFC, resultando de aplicación la LIS para lo no previsto en la misma. Dicha ley confiere a las sociedades cooperativas un

tratamiento fiscal diferenciado en la medida que establece una forma particular de tributación que aporta determinados beneficios fiscales a las mismas, los cuales quedan recogidos en el siguiente cuadro:

IS	<ul style="list-style-type: none"> - Tipo de gravamen: <ul style="list-style-type: none"> a) Resultados cooperativos: 20% b) Resultados extra-cooperativos 	<ul style="list-style-type: none"> - en 2015: 28%, a partir de 2016: 25% 	
			<ul style="list-style-type: none"> - Libertad de amortización activo fijo nuevo adquirido en el plazo de 3 años a partir de la inscripción en el Registro de Cooperativas
	<ul style="list-style-type: none"> - Reducción en la base imponible del 50% de las cantidades aportadas al Fondo de Reserva obligatorio 		
	<ul style="list-style-type: none"> - Deducciones en la cuota íntegra por doble imposición y creación de empleo - Deducción del 50% de la cuota íntegra para cooperativas especialmente protegidas 		
	ITP Y AJD	<ul style="list-style-type: none"> - Regla general: exención <ul style="list-style-type: none"> a) Actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión b) Constitución y cancelación de préstamos c) Adquisiciones de bienes y de derechos que se integran en el Fondo de Educación y Promoción 	
<ul style="list-style-type: none"> - Exención por adquisición de bienes y derechos destinados al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios, para cooperativas especialmente protegidas 			
IAE	<ul style="list-style-type: none"> - Bonificaciones del 95% sobre cuota y recargos 		
IBI	<ul style="list-style-type: none"> - Bonificaciones del 95% sobre cuota y recargos para cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra 		

Fuente:Elaboración propia.

Este cuadro representaría los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas protegidas y especialmente protegidas recogidos en los arts. 33 y 34 LRFC.

La justificación de dicha protección podríamos apreciarla, en primer lugar, en el deseo de favorecer la organización empresarial, en la que la propiedad de los medios de producción no determina el criterio de distribución del beneficio o excedente, y en segundo lugar, la sumisión de las cooperativas al principio mutal. Pero sin embargo, las cooperativas actuarían en mercados abiertos compitiendo con otras sociedades con mejores condiciones dentro de dicho mercado.

La LRFC prescribe una doble protección en base a cuál de las cooperativas disfrutarán de unas determinadas ventajas fiscales. Clasifica así a las mismas en dos grupos diferenciados, por un lado, las cooperativas protegidas y por otro las cooperativas especialmente protegidas.

A. Cooperativas protegidas

Están definidas en el precepto 6 LRFC, que sostiene que tendrán tal consideración aquellas entidades que se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley general de cooperativas o de las Leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas que tuvieran competencia en esta materia que, hoy en día, son todas.

Por ello, según lo que manifiesta la exposición de motivos de la Ley, reforzando así de forma que en esta categoría deberán de incluirse todas aquellas cooperativas que no puedan ser incluidas en cualquiera de los otros grupos restantes. A este respecto resulta relevante la mencionada Exposición de motivos que indica que los beneficios tributarios de la Ley suponen el *«Reconocimiento a toda Cooperativa, regularmente constituida y que, a lo largo de su vida social, cumpla determinados requisitos que pueden ser definidos como inherentes a la Institución Cooperativa, de unos beneficios fiscales básicos...»*

Para mantener la consideración de cooperativa protegida no se puede incurrir en una de las causas que provocan la pérdida de tal condición previstas en el art 13 LRFC que las calificamos como **"Cooperativas no protegidas"** que se dan por las siguientes causas:¹⁰

1. Causas relativas a los fondos cooperativos: no hacer las dotaciones al FRO y al FEP en los supuestos, condiciones y cuantías previstas en las disposiciones cooperativas; repartir tanto el activo sobrante en el momento de la liquidación de la Cooperativa como los fondos que tengan carácter de irrepartibles entre los

¹⁰AGUILAR RUBIO, M.: "Implicaciones fiscales de la transformación de sociedades de capital en cooperativas en contextos de crisis. Las reestructuraciones socialmente sostenibles", en MERINO JARA, I. (Dir.): *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, Madrid, IEF, en prensa.

socios durante la vida de la sociedad; y aplicar a finalidades distintas de las previstas por la Ley, cantidades del FEP.

2. Causas relativas a los socios: acreditar a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o distribuirlos a terceros no socios; exceder de los límites legales autorizados las aportaciones al capital social de los socios; o tener un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en un plazo de seis meses.
3. Causas producidas por incumplimiento de normas sustantivas: incumplir la normativa reguladora del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa y del resultado de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social; retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados 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; 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; realizar más del 50% de las operaciones cooperativizadas de la cooperativa con terceros no socios, fuera de los casos establecidos en la Ley; contratar trabajadores asalariados en número superior al que autoriza la ley; y la falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales.
4. Otras causas: participar en el capital social de entidades no cooperativas en cuantía superior al 10 % (y más del 50% del los recursos propios de la cooperativa). La cuantía podrá ascender al 40 % si la participación se produce respecto de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa. Además, la participación podrá ser superior si el Ministerio de Economía y Hacienda lo autoriza; incumplir las normas sobre contabilización separada de operaciones con terceros no socios: reducir el capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en un plazo de seis meses; paralizar la actividad cooperativizada la actividad los órganos sociales durante dos años, sin

causa que lo justifique; y concluir la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.

Así, en definitiva, las cooperativas protegidas son todas las cooperativas, salvo aquellas que de manera expresa incluye nuestra Ley en otro grupo, o que han perdido la protección por incumplir alguno de los requisitos establecidos en la propia Ley.

B. Cooperativas Especialmente Protegidas

Se incluyen en este grupo, incluido en el Capítulo II del Título II de la LRFC, las cooperativas de primer grado que, pertenezcan a alguna de las siguientes categorías:

- 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

El cumplimiento de estos exigentes requisitos regulados en los arts. 8 a 12 LRFC para cada una de estas clases de cooperativas, permitirá que disfruten en el Impuesto sobre Sociedades de los beneficios fiscales establecidos para las cooperativas especialmente protegidas y que son, por un lado, los recogidos en los art. 33 (cooperativas protegidas) y art. 34 LRFC (cooperativas especialmente protegidas.)¹¹

De la regulación que se hace de esta tipología se desprende que las cooperativas especialmente protegidas atienden a los sectores de primera necesidad dentro de la actividad económica, es decir, a sectores primarios de la misma que pretendan proporcionar necesidades básicas de los ciudadanos. Así por ejemplo, se incluirían en este tipo de categoría aquellas cooperativas que realicen explotaciones de índole agrícola, pesquera, forestal, o las propias cooperativas de trabajadores o consumidores.

¹¹ AGUILAR RUBIO, M.: “Implicaciones fiscales de la transformación de sociedades de capital en cooperativas en contextos de crisis. Las reestructuraciones socialmente sostenibles”, en MERINO JARA, I. (Dir.): *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, Madrid, IEF, en prensa.

Aunque la categoría está formada por cooperativas de primer grado, no es obstáculo para su clasificación entre las especialmente protegidas que se encuentren entre sus socios y otras cooperativas u otras personas jurídicas públicas o privadas. (sociedades agrarias, cofradías de pescadores, sociedades mercantiles, etc.). Como excepción nos encontramos con las cooperativas de trabajo asociado y las de consumidores y usuarios que únicamente pueden estar formadas por personas físicas.

Para finalizar, podríamos señalar que las cooperativas de dicha categoría son las que de un modo más perfecto respetan los principios cooperativos. Así por ejemplo, en las cooperativas de trabajo y en las de explotación comunitaria de la tierra está fuertemente limitada la posibilidad de la existencia de trabajadores asalariados, y en las agrícolas, de explotación comunitaria de la tierra o del mar se limita la posibilidad de explotar productos ajenos a la cooperativa de la misma.

4. TRATAMIENTO DE LAS COOPERATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Aunque la LRFC establece beneficios fiscales para este tipo social en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en algunos tributos municipales, las principales especialidades se refieren al Impuesto sobre Sociedades, en el cual nos centraremos. Al estudiar el régimen de las cooperativas dentro del Impuesto sobre Sociedades podremos discriminar qué normas no suponen beneficio tributario alguno y qué normas establecen exenciones y bonificaciones.

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y personal que grava la renta de las sociedades y las demás entidades jurídicas calificadas como sujetos pasivos dentro de la Ley del impuesto. Así, la Ley 27/2014 (en adelante LIS) nos señala en su art. 7.1 a) ¹², en el que se establece que entre otros son sujetos pasivos las

¹² Este precepto ha sido objeto de modificación por la LIS actual respecto de su contenido en la Ley anterior, con la introducción de la disposición transitoria trigésimo cuarta en la que ahora establece que "las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles" sustituyendo al literal anterior "las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil".

personas jurídicas excluyendo las sociedades civiles, por lo que la sociedad cooperativa, como persona jurídica que es, será sujeto pasivo del mismo.¹³

4.1. Fragmentación de la base imponible de las cooperativas

Uno de los aspectos esenciales que presenta nuestra LRFC, es la distinción de las partidas que componen los resultados cooperativos y los extra-cooperativos, que son objeto de contabilidad separada, excepto disposición en contrario prevista en los Estatutos Sociales para las cooperativas que se rijan por leyes autonómicas que así lo prevean. Pero es imprescindible tener en cuenta que el incumplimiento de la contabilidad separada trae consigo la pérdida de la consideración de cooperativa fiscalmente protegida, con independencia de que la ley sustantiva de aplicación regule esta posibilidad (art. 13.10 LRFC).

Nos encontramos así la fragmentación de la base imponible, dividida en dos partes, una correspondiente a los resultados cooperativos y otra relativa a los resultados extra-cooperativos.

Con respecto a la liquidación del Impuestos sobre Sociedades de las cooperativas, la base imponible correspondiente a cada tipo de resultado, se minorará en un 50% de la parte de los mismos que se destine obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO)¹⁴. Además, con carácter general han de imputarse a los ingresos cooperativos o extra-cooperativos además de los gastos específicos necesarios para su obtención la parte correspondiente de los gastos generales de la cooperativa.

¹³GARRIDO PULIDO T., PUENTES POYATOS R., *El régimen contable y fiscal en las sociedades cooperativas*. Pág.470 REVESCO N° 91 - Primer Cuatrimestre 2007

¹⁴FRO: Fondo de Reserva Obligatorio: El fondo de reserva obligatorio se destina a la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa, es irrepartible entre los socios. Al fondo de reserva obligatorio se destinarán necesariamente: 1. Los porcentajes de los excedentes cooperativos y de los beneficios extra-cooperativos y extraordinarios que establezcan los Estatutos o fije la Asamblea General, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 58 LRFC o el porcentaje de los resultados, caso de optar la cooperativa por la contabilización separada de los resultados cooperativos de los extra-cooperativos, contemplada en el artículo 57.4 LRFC. 2. Las deducciones sobre las aportaciones obligatorias al capital social en la baja no justificada de socios. 3. Las cuotas de ingreso de los socios cuando estén previstas en los Estatutos o las establezca la Asamblea General.

A continuación vamos a exponer el contenido correspondiente a los resultados cooperativos y al de los resultados extra-cooperativos.

A. Resultados cooperativos

Los resultados cooperativos se determinan en la nueva Ley como la obtenida de deducir los ingresos (procedentes de la actividad de la cooperativa), los gastos específicos (de dicha actividad), una parte proporcional de los gastos generales y el 50% de la dotación del FRO (según lo establecido en los arts.16 a 20. de la Ley).

Respecto de los ingresos cooperativos además de las actividades cooperativas realizadas con los socios, la Ley incluye los siguientes: (art.17):

- *"Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios.*
- *Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.*
- *Las subvenciones corrientes.*
- *Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma prevista en las normas contables que sean aplicables.*
- *Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.*
- *Los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada."*

En definitiva, con respecto a los ingresos a los que acabamos de referirnos los podríamos denominar como ingresos típicos de una cooperativa, siempre y cuando lo lleven a cabo con los socios. Por lo que se refiere a los gastos cooperativos, la Ley establece reglas para supuestos especiales de deducción, y reglas respecto de gastos no deducibles. Así podremos destacar lo siguiente:

- a. En primer lugar, de acuerdo con las reglas generales del Impuesto, tendrán consideración de gasto todos los que sean necesarios para la obtención de

ingresos cooperativos, así como aquellos que se interpongan al deterioro de los bienes dedicados a la actividad cooperativa.¹⁵

- b. Forma parte del gasto deducible, el importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios. La ley se reitera mencionando las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de los bienes cuyo goce ceda a la cooperativa. Decir que ambos supuestos ya estaban delimitados de forma inicial en la entrega de bienes y servicios. Lo característico del gasto deducible radica en su cuantía.

- c. Son también parte del gasto deducible las cantidades destinadas, con carácter obligatorio al fondo de educación formación y promoción (FEFP)¹⁶, es decir las cantidades destinadas a la formación y educación de los socios. La ley regula específicamente los detalles de las condiciones que debe ostentar la dotación del fondo para tener la condición de gasto deducible. En resumen, el régimen del Fondo consistirá en:
 - Desde una perspectiva cuantitativa decir que la dotación no puede exceder del 30% de los excedentes netos de cada ejercicio;
 - Desde un punto de vista formal, el fondo tiene que aplicarse a un plan que apruebe la Asamblea general de la cooperativa.
 - Cuando no se utilice la totalidad de la dotación del fondo, el importe no aplicable debe materializarse en cuentas de ahorro o en deuda pública.

¹⁵ La Ley, al mencionar los gastos deducibles en su precepto número 18. utiliza la expresión " *supuestos especiales de gastos deducibles*" dando así a entender que serán examinados y se añadirán según las normas del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁶ FEFP: Es uno de los elementos más singulares de las cooperativas. Basado en el quinto principio cooperativo de la ACI, y que estará presente en todas las leyes cooperativas en España. Desde el punto de vista contable, no ha estado exento de polémica en España, dónde la doctrina se ha pronunciado en torno a dos tratamientos, uno como reserva (patrimonio neto) y otro como provisión para riesgos y gastos. Estas normas han sido puestas de manifiesto en las propias Normas sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas (Orden ECO 3614/2003 del 16 de Diciembre), dónde llegan a una solución ecléctica. Extraído de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

- Los gastos, ingresos, incrementos o disminuciones patrimoniales referidos al fondo no se tendrán en cuenta para determinar la base imponible de la cooperativa en el Impuesto sobre sociedades.
 - La inaplicación de la dotación del fondo a los fines aprobados o su reparto a los socios determinará su consideración como ingreso, además de constituir un supuesto de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.
- d. Tendrán también la consideración de gasto deducible los intereses devengados por las aportaciones obligatorias o voluntarias al capital y aquellos devengados por los retornos cooperativos incluidos en el fondo especial que regula la LRFC.¹⁷

Es imprescindible señalar que la superación de los máximos indicados en cuanto a las remuneraciones constituye uno de los principales motivos de la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida. Ahora bien, esto no impide que tenga que entenderse que incluso los límites indicados constituyan los resultados cooperativos.¹⁸

- e. Aunque no se integran entre las normas que forman la base imponible hay que señalar que las cooperativas ostentan de libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo, siempre que estos se adquiriesen en el plazo de 3 años desde su inscripción en los registros correspondientes. La cantidad fiscalmente deducible, no puede exceder del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones al fondo de reserva obligatorio y las participaciones del personal asalariado.
- f. Hay que tener en cuenta que minorará la base imponible el 50% de las dotaciones al FRO constituido fundamentalmente por un porcentaje de los resultados cooperativos fijados en los estatutos o decididos por la Asamblea general, y por

¹⁷ Para que dichos intereses tengan condición de gasto deducible es imprescindible que estos no excedan el interés básico del Banco de España, aumentado en 3 puntos para los socios y en 5 para los asociados.

¹⁸ Así se deduce de lo expuesto en el art.6 de la LRFC que incluso se le impone las normas sobre la determinación de la base imponible a las cooperativas no protegidas.

los resultados de las operaciones con otras cooperativas. Lo cierto es que la Ley no hace referencia a la consideración de gasto deducible sino a la cantidad a deducir de la base imponible.

La normativa con respecto a los resultados cooperativos se completa haciendo referencia a ciertos gastos no deducibles. No tendrán esa consideración los siguientes:

- Las cantidades distribuidas entre los socios a cuenta de sus excedentes.
- El exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes y servicios, prestaciones de trabajo y rentas de bienes, por encima del valor de mercado.

B. Resultados extra-cooperativos

Se consideran resultados extra-cooperativos ciertas operaciones y las ganancias de capital, es decir, los incrementos y las disminuciones patrimoniales. Decir que la Ley solamente hace referencia a los ingresos extra-cooperativos y a los incrementos y disminuciones patrimoniales. No hace alusión alguna respecto a los gastos deducibles, por lo que se debe entender que hay que aplicar al respecto las reglas generales del Impuesto sobre sociedades.

Por lo que se refiere a los ingresos extra-cooperativos, la Ley incluye en su art.21:

- a. *"Los procedentes de la actividad típica, cuando las operaciones se realicen con personas no socios.*
- b. *Los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa.*
- c. *Los obtenidos de actividades ajenas a los fines específicos de las cooperativas. 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."*

4.2. Base Imponible Negativa

Un punto importante dentro del Impuesto sobre Sociedades de las cooperativas es que la compensación de bases imponibles negativas en un ejercicio no podrán realizarse con las bases imponibles positivas de ejercicios posteriores. Dicha compensación se llevará a cabo con las cuotas íntegras de los periodos impositivos que finalicen en los 15 años inmediatos y sucesivos. Este procedimiento sustituye a la compensación de bases imponibles negativas previsto en la LIS, que en consecuencia no se aplica a las cooperativas.

La regulación que hace el art. 24.1 LRFC sustituirá a la que contiene el art. 26 LIS como consecuencia de la diferente tributación de los resultados cooperativos y extra-cooperativos (así lo establece expresamente el apartado 2 del mismo precepto). Por tanto, «si la suma algebraica a que se refiere el artículo anterior resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los periodos impositivos siguientes, con el límite del 60 % de la cuota íntegra previa a su compensación.

En todo caso, serán compensables en el período impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar 1 millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad.»¹⁹ Como puede verse, se deroga el plazo de diez ejercicios para compensar contenido en la anterior regulación.²⁰

¹⁹Redacción dada por el apartado uno del apartado tercero de la disposición final cuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015.

Cfr. disposición transitoria octava sobre compensación de cuotas negativas en el año 2015, redactada por la misma Ley: «El límite a que se refiere el apartado 1 del artículo 24 de esta Ley no resultará de aplicación en los periodos impositivos que se inicien en el año 2015.

No obstante, la compensación de cuotas negativas de ejercicios anteriores, para los contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2015, tendrá los siguientes límites:

– La compensación de cuotas negativas está limitada al 50 % de la cuota íntegra previa a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20

4.3. Tipos de gravamen

El artículo 23 de la LRFC establece que "*La cuota es la suma algebraica resultante de multiplicar cada tipo de resultados cooperativos y extra-cooperativos-, tanto positivos como negativos, por el tipo de gravamen correspondiente tendrán la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva.*" Decir entonces que la cuota íntegra vendrá determinada por la suma de la cuota procedente de los resultados cooperativos de la cuota llevada a cabo por los resultados extra-cooperativos. En el caso de las cooperativas se aplican distintos tipos de gravamen en función de cuál sea la naturaleza de los resultados:²¹

millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

– La compensación de cuotas negativas está limitada al 25 de la cuota íntegra previa a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros. La limitación a la compensación de cuotas negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente.»

Siguiendo a AGUILAR RUBIO, M.: "Implicaciones fiscales de la transformación de sociedades de capital en cooperativas en contextos de crisis. Las reestructuraciones socialmente sostenibles", en MERINO JARA, I. (Dir.): *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, Madrid, IEF, en prensa.

²⁰ Este plazo solo se contempla ya para limitar el derecho de la Administración para comprobar o investigar las cuotas negativas pendientes de compensación, 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 compensación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las cuotas negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil (art. 24.1 *in fine*). AGUILAR RUBIO, M.: *ibídem*.

²¹ Porcentajes de gravámenes recogidos de la Agencia Tributaria, concretamente en el siguiente enlace: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/en_gb/Inicio_en_GB/ Segmentos /Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Periodos_impositivos_a_partir_de_1_1_2015/Tipos_de_gravamen/Tipos_de_gravamen_aplicable_a_periodos_impositivos_iniciados_en_el_año_2015_y_2016_Art_29_y_DT_34_LIS_.shtml

- Resultados cooperativos	
-Cooperativas fiscalmente protegidas	20%
-Cooperativas de crédito y cajas rurales	25%
- Cooperativas no protegida	- 28% en el año 2015 - 25% a partir de 2016
- Resultados extra-cooperativos	25%

En el caso de que la suma de lo previamente establecido resultase positiva, se calculará la cuota íntegra y sobre la misma la cooperativa podrá practicarse las deducciones y bonificaciones que procedan sean de un carácter general o específico. Mientras que en el caso de que la suma resultase negativa su importe podrá compensarse con las cuotas íntegras positivas de los periodos impositivos sin límite temporal, con un límite del 60% previa a su compensación.²²

Como derecho de la Administración, podrá comprobar e investigar las liquidaciones y las cuotas líquidas negativas pendientes de compensación aunque haya concluido el plazo de prescripción establecido en la Ley General Tributaria (LGT). (Un plazo de 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en el que finalizó el plazo para presentar la declaración correspondiente al periodo impositivo que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido el plazo el contribuyente deberá demostrar que las cuotas negativas cuya compensación se pretenda, resultan procedentes mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación con acreditación de su depósito durante el plazo establecido por el Registro Mercantil. Además añadir que este procedimiento de bases imponibles negativas previstas en el precepto número 26 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, que en consecuencia no será aplicable a las cooperativas.

Así las cooperativas fiscalmente protegidas y las cooperativas de crédito y cajas rurales, al tributar a un tipo especial, no podrán aplicar los tipos de los gravámenes llevados a

²² La LRFC ha sido modificada en este aspecto para igualar las condiciones de compensación de las cooperativas al resto de sociedades.

cabo para las empresas de reducida dimensión, tampoco podrán para los resultados extra-cooperativos. En contrapartida, las cooperativas no protegidas si podrán adherirse al régimen de empresas de reducida dimensión en aquellos casos en los que los ejercicios cumplan con los requisitos establecidos para la aplicación del mismo.²³

Todo esto hay que ponerlo en relación con el artículo 33 LRFC, que establece un tipo de gravamen bonificado del 20% aplicable a la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos, mientras que mantiene el tipo general del impuesto sobre la base imponible correspondiente a los resultados extra-cooperativos. Por tanto, en los rendimientos que obtiene una cooperativa en su participación en sociedades de capital y por la creación de filiales no se produce bonificación fiscal alguna en cuanto al tipo de gravamen del IS. A esto hay que añadir que las reducciones operadas en el tipo general del impuesto para los periodos impositivos iniciados a partir de 2008 (que supuso bajar del 35% al 30%) y después a partir de 2015 (que supondrá bajar del 30% al 25% en 2016) no se ha visto acompañada de una reducción similar en los tipos bonificados, por lo que el trato fiscal privilegiado otorgado a los resultados cooperativos se ha hecho menos evidente.

4.4. Deducciones

Una vez entendida la cuantificación del Impuesto sobre Sociedades, la base imponible, los tipos de gravamen y calculada la cuota íntegra de la misma se llevarán a cabo las deducciones y bonificaciones que se estimen oportunas, teniendo en cuenta lo establecido por nuestra Ley del Impuesto sobre Sociedades para el régimen sin más restricciones que las estipuladas en nuestra LRFC.

²³Como lo establece DIZY MENÉNDEZ D., ROJÍ CHANDRO L.A.: *Régimen de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades* Pág.11 consultado en [http://www.lartributos.com/pdf/Regimen Fiscal de las Cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades.pdf](http://www.lartributos.com/pdf/Regimen_Fiscal_de_las_Cooperativas_en_el_Impuesto_sobre_Sociedades.pdf).

Todas las deducciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades son aplicables con carácter general a las cooperativas, ya que podríamos afirmar que dicho impuesto ostenta de un carácter supletorio a la LRFC.

La anterior deducción por “reversión de beneficios extraordinarios” (art.42 Real Decreto Ley 4/2004 IS) desaparece. Siendo sustituida por una “reserva de capitalización” (art.25 LIS) de lo que no podrán beneficiarse las cooperativas.

4.4.1. Deducciones por doble imposición

Cuando se produce el momento de llevar a cabo las deducciones por doble imposición observamos como las cooperativas se destinan a los diversos tipos de gravámenes específicos que provienen de los rendimientos cooperativos o de los rendimientos extra-cooperativos que dan lugar a la deducción. Además añadir que nuestra LRFC determina este tipo de deducción para dividendos y retornos respectivamente.

- A los **dividendos** se les aplicará el tipo de gravamen que corresponda en función del carácter cooperativo o extra-cooperativo de los mismos, de forma que obtendríamos así la cantidad de los mismos que reducirá la cuota a ingresar. En el caso de que los rendimientos fuesen susceptibles de deducción teniendo un carácter cooperativo, el tipo impositivo que se aplica será de un 20% y para los rendimientos de carácter extra-cooperativo será de un 30%.
- Un caso especial está formado por los **retornos cooperativos**, que se producen en el momento en el que una cooperativa es a su vez socia de otra cooperativa y recibe rentas de la misma, los cuales tienen la consideración de resultados cooperativos y permiten practicar una deducción de la cuota por doble imposición interna. La cuantía de la deducción equivale a un 10% del importe de retorno para el caso en el que la cooperativa tuviese consideración a efectos fiscales de protegida, o del 5% si la cooperativa tuviese una consideración de especialmente protegida.

4.4.2. Deducciones para incentivar la creación de empleo:

Decir que las deducciones destinadas a incentivar la creación de empleo podemos definirlas como una técnica desgravatoria para el Impuesto sobre Sociedades con una finalidad de incentivar como hemos dicho la creación de empleo pero para trabajadores minusválidos.

Cabe destacar que dicha deducción implica que el cumplimiento de los requisitos exigidos para el Impuesto sobre Sociedades, puesto que la LRFC establece que será de aplicación a las Sociedades de Cooperativas, siempre y cuando:

- Se cumplan los requisitos previstos para las demás sociedades en cada ejercicio económico.
- En la Cooperativa se ha pasado el periodo de prueba de nuevos socios para las Cooperativas de Trabajo Asociado o en general de socios de trabajo en cualquier Cooperativa, lo que implica la admisión definitiva de los mismos.

Con lo que para concluir podemos afirmar que la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos o trabajadores con cualquier tipo de discapacidad se podrá aplicar como hemos establecido siempre y cuando se cumplan los requisitos y límites establecidos a los socios de trabajo de cualquier cooperativa cuando se supere el periodo de prueba, pues así lo establece nuestro art.26 de la LRFC. La base de la deducción estará formada por la cuantía de la renta obtenida en la transmisión minorado en el 50% de la cuantía destinada al FRO.

4.4.3 Retenciones y pagos a cuenta.

Tradicionalmente las retenciones y los pagos a cuenta han supuesto una gran problemática con respecto a las cantidades que las cooperativas entregan a sus socios. La problemática se debe al tratamiento diferenciado que tienen las distintas rentas, concretamente las procedentes del capital y del trabajo. Por ello se dedica una cierta atención al asunto en la Ley. Las normas establecidas al respecto se pueden resumir así:

- a. Son rendimientos de trabajo la cantidad de los anticipos laborales, siempre y cuando no superen las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente.
- b. Son rendimientos de capital la parte que exceda estando disponible y que se acredite a los socios en concepto de retorno cooperativo, incluyendo los excesos sobre el valor de mercado de las prestaciones de bienes y servicios.
- c. No son rendimientos de capital, y por tanto no se podrá practicar cantidad alguna sobre ellos, los retornos cooperativos en los siguientes casos:
 - Cuando se adhieran al capital.
 - Cuando se destinen a compensar pérdidas sociales de ejercicios anteriores.
 - Cuando se incorporen a un fondo especial, aprobado por la Asamblea General.

Las sociedades cooperativas están obligadas a practicar a sus socios y a terceros a las retenciones con carácter general, se efectuarán tanto por las cantidades satisfechas como por las cantidades abonadas a cuenta, desde el momento en que resulten exigibles.

En cualquier cooperativa, y en particular en las Cooperativas de Trabajo Asociado, en relación con sus socios de trabajo es necesario distinguir cuándo se produce un rendimiento del trabajo y cuándo se origina un rendimiento del capital a efectos de practicar la retención pertinente. A este respecto, constituyen rendimientos del trabajo los anticipos laborales que no excedan de las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente.

El exceso sobre la cuantía anterior se considera rendimiento del capital, al igual que los retornos cooperativos (dividendo) y las cantidades y excesos de valor asignados en cuenta a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de bienes cedidos por los socios a la cooperativa (retornos anticipados).

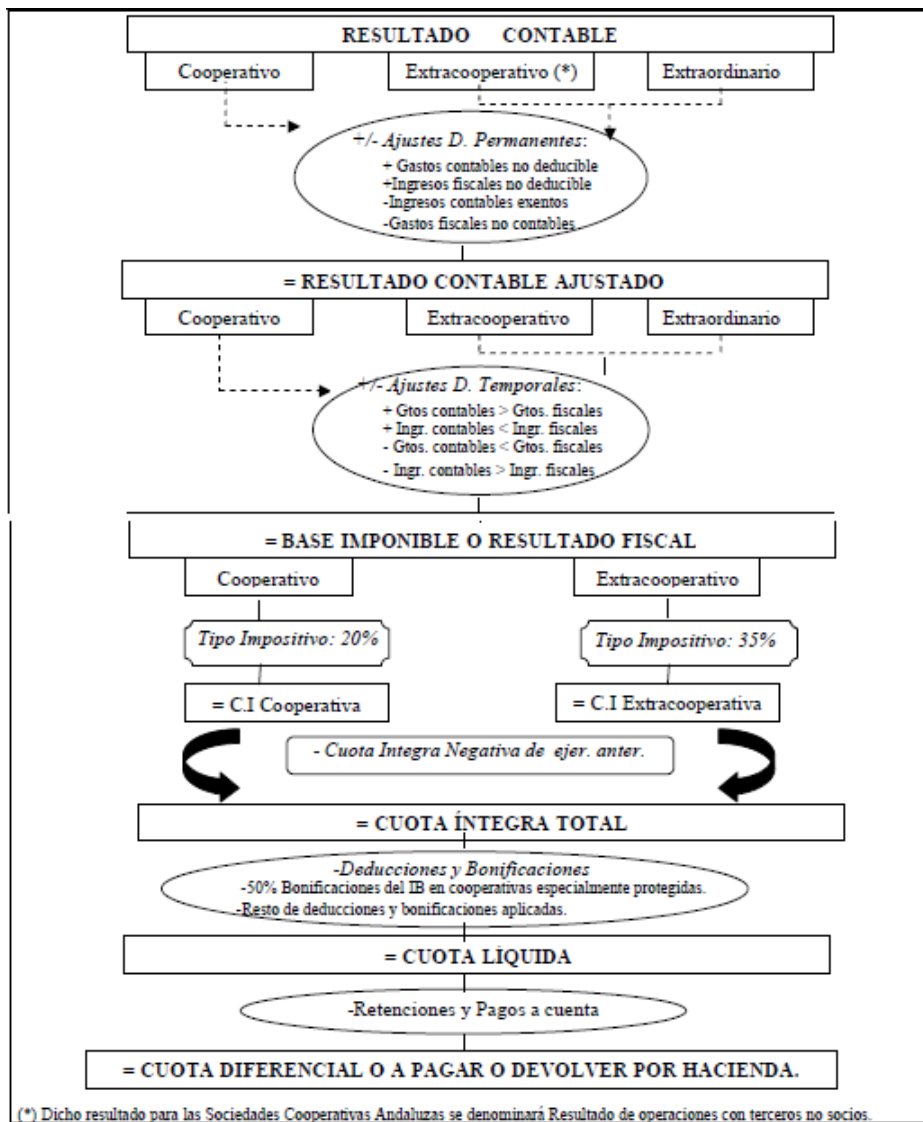
Ahora bien, el artículo 29 de la LRFCEstabece una serie de supuestos en los que los retornos no están sujetos a retención debido a que no tienen la consideración de rendimientos de capital: En el momento en el que se incorporen al capital social, aumentando las aportaciones del socio al mismo, cuando se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores, y cuando se incluyan a un fondo especial,

establecido por la Asamblea general, hasta que no transcurra el plazo de devolución del socio, se produzca la baja de éste o los destine a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social.

4.5. Esquema de liquidación del impuesto

Observando el siguiente esquema para determinar la cuota a pagar de dicho impuesto, iniciamos del cálculo de la base imponible (determinada en función del resultado contable, cooperativo, extra-cooperativo y extraordinario), calculándolo de acuerdo a lo dispuesto en la LRFC ajustando las diferencias permanentes y temporales originadas entre la normativa contable y fiscal, entre las que podemos señalar, la deducción del 100% de las dotaciones obligatorias al FRO y el 50% de la dotación obligatoria al Fondo de Educación y promoción.(diferencia permanente).

Estando determinada la base imponible se aplicará el tipo de gravamen que corresponda para poder obtener así la cuota íntegra, dónde se compensarán las cuotas negativas de ejercicios anteriores. El resultado será minorado en una serie de bonificaciones y deducciones aplicables a las cooperativas (una bonificación del 50% de la cuota íntegra para cooperativas especialmente protegidas), y sobre todo, en la cantidad de retenciones y pagos a cuenta que se realicen durante el ejercicio. Así de esta forma obtendríamos la cantidad del impuesto a pagar.



Fuente: GARRIDO PULIDO, T., PUENTES POYATOS, R.: *Régimen contable y fiscal en las sociedades cooperativas*. Pág. 476. REVESCO Nº 91 - Primer Cuatrimestre 2007

Aunque se trate de un esquema obsoleto (Como por ejemplo el tipo impositivo de los resultados extraordinarios que sabemos que es de un 25%). He querido plasmar este esquema puesto que a pesar de estar obsoleto es un esquema muy completo.

5. TRATAMIENTO FICAL DE COOPERATIVAS EN OTROS TRIBUTOS

Hemos analizado el tratamiento fiscal de las cooperativas en el IS ya que las especialidades tributarias aplicables a las cooperativas se encuentran principalmente en dicho impuesto. Pero en cambio existen otros impuestos que conviene citar, como los

estatales IPTyAJD e IVA y algunos locales, con la advertencia de que, en este caso, nos encontramos siempre ante beneficios fiscales.

5.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En el ITP, modalidad Transmisiones Onerosas *inter vivos*, estas transacciones están exentas cuando:

- a. Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el FEP para el cumplimiento de sus fines.
- b. Las adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios realizadas por las cooperativas especialmente protegidas.

En la modalidad Operaciones Societarias están exentos los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión. Mientras que en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados están exentas las adquisiciones de bienes y derechos a que acabamos de aludir cuando, por tratarse de operaciones sujetas al IVA, se someterían a gravamen este tributo de no mediar tal exención.

5.2. Impuesto sobre el Valor Añadido

En la regulación de este impuesto no existen normas concretas referidas a las cooperativas, ya que se preocupa de la naturaleza intrínseca de las operaciones y no de quienes sean los sujetos que las llevan a cabo. El principal problema es determinar si se podría aplicar a las cooperativas las exenciones que la Ley reconoce a determinadas operaciones realizadas por entidades o establecimientos de carácter social.

Normalmente las cooperativas se encuentran reguladas en el régimen general del IVA, sin poder ajustarse las agrarias al Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca, pues así lo regula el art. 124 de la ley del régimen general del IVA. (Ley 37/92 de 28 de Diciembre)

El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios producidos en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales, sujetas a la entrega de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso realizadas mediante empresarios o profesionales que, según las reglas establecidas por la ley se entienden localizadas en su ámbito. El devengo de impuesto se produce cuando se realicen las operaciones de entrega de bienes, importaciones que solicite el despacho de las mercancías en aduanas, prestación de servicios, anticipos.. El sujeto pasivo en la entrega de bienes y prestación de servicios será cualquier persona física o jurídica que desarrolle actividades empresariales.

Con respecto a la base imponible en base al art.78 de la Ley del IVA, estará formada por el total de la contraprestación de las operaciones sujetas, provenientes del destinatario o de terceras personas. Una vez determinada la base imponible, será necesario aplicar el tipo impositivo para cuantificar la cuota tributaria, siendo en todo caso el tipo proveniente del devengo del impuesto. Los tipos impositivos son los siguientes:

- el tipo general del 16%
- el tipo reducido del 7%
- el tipo súper reducido del 4%

Los tipos reducido y súper reducido se aplican exclusivamente a determinadas operaciones enumeradas expresa y limitativamente por la Ley. Excepto cuando procede uno de estos tipos específicos, todas las demás operaciones son gravadas al tipo general.

En cuanto a las deducciones, según lo preceptuado en los artículos 92 a 114, el sujeto pasivo podrá deducir del IVA repercutido correspondiente a las cuotas devengadas, el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios prestados.

En conclusión de lo que se trata es de determinar si las cooperativas pueden ser incluidas en esta categoría de entidades. Por lo que nuestra Ley considera por entidades y establecimientos de carácter social, aquellos que reúnan las siguientes características:

1. No pueden ostentar una finalidad lucrativa, ni podrán dedicar los beneficios obtenidos al desarrollo de las actividades exentas de idéntica naturaleza.

2. Los cargos de presidente, patrono o representante legal no podrán tener costo alguno, y estas personas no podrán tener interés alguno en los resultados económicos de la explotación, por sí mismos o a través de persona interpuesta.
3. Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios (salvo en los casos de servicios de protección y asistencia a colectivos especialmente necesitados de ellos; y de servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física).

5.3 Impuestos locales

En la imposición municipal, se reconoce una bonificación del 95% de la cuota en los siguientes impuestos municipales:

- a. Impuesto sobre actividades económicas (IAE).
- b. Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra.

6. LAS COOPERATIVAS EN EL MARCO DE LA UNION EUROPEA:

6.1. Aspectos generales

El rol de las cooperativas ha sido expresado reiteradamente en diferentes textos emanados del seno de la UE. Entre ellos distinguimos:

- *"Las cooperativas en la Europa de las empresas"*, de 7 de diciembre de 2001: Se afirma la distinción entre las sociedades cooperativas y las capitalistas, diferencias justificadas con;
- El Reglamento (CE) 1453/2003, Consejo de 18 de agosto de 2003, del *"Estatuto de la sociedad cooperativa europea"*: La Comisión estableció que tales diferencias podrían

justificar su tratamiento fiscal específico siempre que se respetasen los principios y no se tratase de una fuente de competencia desleal.

- *"El dictamen sobre los distintos tipos de empresa"* del 1 de diciembre de 2009, el Consejo Económico y Social Europeo (CESE).²⁴

Para hablar de las cooperativas en el marco jurídico de la UE, CALVO ORTEGA establece la existencia de 3 razones que avalarían la conveniencia de una fiscalidad concreta en favor de las entidades de economía social en general y para las cooperativas en particular. Esas razones se resumirían en:²⁵

- *"La existencia de una obligación constitucional al poner de manifiesto una política social y encontrar una cohesión económica y social para las instituciones europeas.*
- *Las actividades llevadas a cabo por las entidades de economía social se incluyen en aquellos objetivos y por tanto tienen un interés general.*
- *Evidencia las limitaciones en gestión y disposición de los propios bienes de estas entidades respecto de las sociedades mercantiles."*

Durante los últimos diez años hemos padecido de gran cantidad de medidas fiscales por parte de las instancias europeas en todos los aspectos. Ello ha afectado también al sector de la cooperativa donde tras la última decisión de la Comisión referente a España en el denominado *"caso del gasóleo B"*²⁶ en base a las cooperativas agrarias se llegó a

²⁴ Cfr. CESE, Dictamen sobre los distintos tipos de empresa, 1 de Octubre de 2009, apartado 4.5.1

²⁵ CALVO ORTEGA, R.: *Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica y La sociedad cooperativa europea: un paso adelante en la fiscalidad de la economía social*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, págs. 33-64 y 65-73 respectivamente.

²⁶ *Caso del gasóleo B*: El gasóleo B o gasóleo agrícola es un combustible con unas características técnicas muy parecidas al gasóleo A. Este combustible está indicado para motores agrícolas e industriales, aunque también se utiliza para calefacción porque al ser más refinado que el gasóleo C o de calefacción alarga el mantenimiento de la caldera. Fiscalmente el Gasóleo B está bonificado en las mismas condiciones que el gasóleo C, por lo que es un gasóleo más barato que el gasóleo A. Para evitar el fraude con el gasóleo B este se suministra con un trazador que lo tiñe de color rojo característico. Las sanciones por el uso indebido de este combustible pueden ascender hasta a 12000 euros.

cuestionar el sistema fiscal de las cooperativas españolas e incluso en cuanto a impuestos de importancia secundaria para las mismas.

En un primer momento la Comisión, en la decisión en relación a las medidas llevadas a cabo por España a favor del sector agrario tras la subida de los precios de los carburantes (11 de Diciembre de 2002, 2003/293/CE) vinculó los beneficios fiscales concedidos a las cooperativas españolas, dado que los retornos cooperativos mantenían una carga fiscal mayor que la de los dividendos de las sociedades mercantiles, como consecuencia de las dotaciones obligatorias a los FRO y FEP y modelo de corrección de la doble imposición entre sociedad cooperativa y socio.

Esta postura resultaba coherente con la comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de régimen de ayudas de Estado a las medidas de fiscalidad directa de las empresas, que había hecho que estas ventajas formarían un beneficio excepcional al régimen general excluido del art. 87 TCE.

La decisión de 2002 relativa al régimen español había sido recurrida ante la jurisdicción europea, iniciándose un procedimiento que concluyó en 2006, con una ST del Tribunal de Primera Instancia que anuló el art.1 de la decisión del 11 de diciembre de 2002 en cuanto que declaraba las modificaciones del RDL 10/2000 no constituían una ayuda de Estado conforme al art.87.1 TCE.

Posteriormente el proyecto de decisión fechado el 14 de abril de 2008 no resultó favorable para los intereses de las cooperativas y menos aún los ha sido la definitiva de la Decisión de 15 de diciembre de 2009. Esta Decisión 2010/473/UE no sólo ha mantenido el carácter selectivo del régimen fiscal de las cooperativas españolas que enunció el borrador de 2008 sino que ha ido más allá. La Comisión ha entendido que:

- Por una parte, las medidas de favor se van a entender justificadas o no en virtud del criterio del “mutualismo puro”. Esto es, sólo serán aceptables dichas medidas favorables respecto de las actividades de las cooperativas con sus propios socios, mientras que en las operaciones no mutualistas, la cooperativa actúa como las otras empresas y, por tanto, no merece trato alguno de favor en la imposición sobre sociedades.

- Por otra parte, el régimen es una ayuda de Estado y además ilegal, por no haberse comunicado su elaboración a la Comisión, lo que obliga a su devolución. En este

sentido, la recuperación de la ayuda tendría por objeto las ventajas fiscales concedidas por la parte de las actividades extra-cooperativas de las cooperativas que venden gasóleo B rebasando el límite del 50%, sin constituir una entidad jurídica distinta. Las ayudas deberían recuperarse de inmediato, a excepción de las ayudas concedidas a proyectos específicos que cumplieran todas las condiciones establecidas en el Reglamento *de minimis* en el momento en que se concedieron, según nota de la propia Comisión.

6.2 El régimen tributario especial de las cooperativas y las ayudas de Estado²⁷

Una vez estudiado el régimen fiscal especial que ostentan las cooperativas, es necesaria la aplicación de los principios y las reglas establecidas por la CE; y la compatibilidad de las normas de Derecho Comunitario. Concretamente las que prohíben cualquier ayuda de los Estados Miembros (EM) que pudiera afectar al correcto desarrollo de las reglas de libre competencia y el funcionamiento del mercado. Así como he mencionado anteriormente, el art.87.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea añade que:

«Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.»

Según MARTÍN LÓPEZ, no existe un concepto concreto de "ayuda de Estado" en la regulación comunitaria, por lo que ha sido el TJCE quien ha incluido la laguna legal a

²⁷Seguimos en este punto a TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *El Régimen Tributario de las Cooperativas en España. Aspectos Generales, Gezki*, n.º4, 2008. Disponible en: <http://www.google.es/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=6&ved=0CEkQFjAF&url=http%3A%2F%2Fwww.ehu.eus%2Ffojs%2Findex.php%2FGezki%2Farticle%2Fdownload%2F2784%2F2400&ei=pn71VLjB5DlavDkgsgN&usg=AFQjCNGJjpQyrAXT803FeKtn2uuO5S36RQ&bvm=bv.87269000,d.d2s> . Pág.25 y ss.

través de una interpretación extensiva. Así, Martín López deduce que las notas características de las ayudas de Estado son las siguientes:²⁸

- a. "Debe suponer la concesión de un beneficio de contenido económico, siendo irrelevante su forma y finalidad.
- b. La ayuda debe ser concedida por los Entes públicos con cargo a los fondos públicos.
- c. Los beneficiarios deben ser empresas, entendido el término en un sentido amplio, incluyendo por tanto todas las personas físicas o jurídicas que desarrollen cualquier género de actividad económica en el mercado interior. Por tanto, añadimos nosotros, las cooperativas deben contarse entre las empresas, a los efectos que ahora nos interesa, y así lo ha entendido la Comisión, aunque lo cierto es que pueden existir algunas excepciones (como podrían ser las cooperativas sin ánimo de lucro, creadas por la Ley de 1999).
- d. La ayuda tiene que ser selectiva, esto es, debe favorecer exclusivamente a determinadas empresas o producciones. Este carácter selectivo puede derivarse de la medida misma, pero también, aunque esto no ha sido expresado por el TJCE de una manera clara, puede deberse a la aplicación de una medida que, siendo en principio de aplicación general, deviene selectiva por la actuación de los responsables públicos. De aquí se deriva que no constituyan ayudas de Estado las medidas que afecten a todas las empresas, por ejemplo, en el ámbito en el que nos movemos, una rebaja general del Impuesto sobre sociedades, sin perjuicio, añadimos, de que esta u otras medidas generales pudieran vulnerar los artículos 96 y 97 del Tratado de la Comunidad Europea".

La Comisión Europea, en el Informe de Comunicación de la Comisión relativo a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DOCE 98/C 384/03, de 10 de diciembre de 1998), reguló que podrían existir medidas de tipo fiscal, que deberían ser entendidas como ayudas de este tipo. Opinión que es reiterada por el TJCE en multitud de sentencias, entre las cuales podríamos citar la conocida **sentencia de 6 de septiembre de 2006**

²⁸ MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, 1ª edic, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.

(Asunto C-88/03, Comisión versus Portugal),²⁹ en la que se hace referencia a las bonificaciones fiscales aplicables únicamente en las Islas Azores. En su Informe la Comisión mencionó, como ejemplos de ayudas de Estado de carácter fiscal, las reducciones o bonificaciones en la base imponible, las deducciones en la cuota, y el aplazamiento o anulación de la deuda fiscal.

La cuestión que podría plantearse es si en una medida fiscal que beneficie a ciertas empresas tuviera reflejo en los gastos públicos. En nuestro derecho, no existirían dudas al respecto en el momento en el que la medida consistiese en una exención o una bonificación, ya que el art. 134.2 CE establece que los presupuestos generales introduzcan el importe de los beneficios fiscales. En cuanto al resto de las normas favorables, el reflejo en gastos vendrá minorado por los ingresos de carácter tributario, aunque dicho reflejo no deja de ser el resultado de una presunción, puesto que no resulta posible su cuantificación.

Hechas estas consideraciones debemos analizar si el régimen fiscal de las cooperativas vigente en España supone una ayuda de Estado. Para analizar la cuestión, debemos distinguir entre las reglas que afectan al Impuesto sobre sociedades y las que afectan a otros tributos del sistema.

²⁹ Sentencia en la cual el Tribunal establece que: "Con carácter preliminar, procede recordar que, para la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, la Comisión goza de una amplia facultad de apreciación, cuyo ejercicio implica valoraciones de tipo económico y social que deben efectuarse en el contexto comunitario. El Tribunal de Justicia, al controlar la legalidad del ejercicio de dicha libertad, no puede sustituir la apreciación del autor de la decisión por la suya propia, sino que debe limitarse a examinar si la primera incurre en error manifiesto o en desviación de poder (véanse, en particular, las sentencias de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, antes citada, apartados 45 y 46; de 12 de diciembre de 2002, Francia/Comisión, C-456/00, Rec. p. 1-11949, apartado 41, y de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, antes citada, apartado 135). Las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional prohíben las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento). Sin embargo, en virtud del punto 4.16.2 de las mencionadas Directrices, en las regiones ultra periféricas acogidas a las excepciones del artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), pueden autorizarse ayudas de funcionamiento en la medida en que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a los factores definidos en el artículo 299 CE, apartado 2, cuya persistencia y combinación perjudican gravemente al desarrollo de estas regiones. Por consiguiente, el tercer motivo del recurso, basado en la infracción del artículo 87 CE, apartado 3, debe ser desestimado. Dado que ninguno de los motivos invocados por la República Portuguesa puede ser acogido, procede desestimar el recurso".

6.2.1. El régimen del Impuesto sobre Sociedades

Las reglas aplicables a las cooperativas actualmente se llevan a cabo en un marco distinto al que existía cuando se aprobaron en el año 1990. De tal forma que, algunas normas que en 1990 suponían un beneficio fiscal para las cooperativas, en la actualidad han dejado de serlo o se han convertido en un beneficio fiscal mucho más limitado, así señalamos lo siguiente:

Rigen en el Impuesto sobre sociedades unas reglas de valoración de las operaciones realizadas entre las sociedades y sus socios, que son muy parecidas a las que estableció la Ley de 1990 para valorar las operaciones entre las cooperativas y sus socios. Por lo que ninguna cooperativa tendrá ventaja alguna. El tipo de gravamen de las sociedades de mediana y pequeña dimensión ha disminuido hasta el 25% para los beneficios inferiores a unos 120.000 euros anuales, lo que ha supuesto equiparar su gravamen, por ejemplo, al aplicable a los resultados cooperativos de las cooperativas de crédito.

Desde 2007 se han extinguido las normas que trataban de evitar la doble imposición de dividendos, de tal forma que, por encima de una cuantía exenta (1.500 euros) se someterán, en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, a un gravamen proporcional de 18% sin derecho a deducción alguna de la cuota.

Estas reglas serán aplicables también a los retornos cooperativos, que pierden, por tanto, el régimen especial que han tenido hasta el año 2006. Paradójicamente, esta modificación ha mejorado su situación, ya que, hasta la última reforma de la imposición sobre la renta, tales retornos tenían un tratamiento más desfavorable que el aplicado a los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades mercantiles.

Así que podríamos considerar que las normas suponen un beneficio fiscal para las cooperativas, y que tales normas no tendrían la consideración de ayuda de Estado. Pues así lo establecen autores como CALVO ORTEGA, ALGUACIL MARÍ y MERINO JARA, entre otros.

Llama la atención que en un periodo tan corto hayan sido aprobadas tres leyes distintas sobre la materia. La Ley de Sociedades Cooperativas andaluzas justifica este hecho porque “tanto la realidad socioeconómica sobre la que operan los distintos agentes

económicos como la normativa y políticas de la Unión Europea en relación con la pequeña y mediana empresa han cambiado notablemente. Pero, más allá de lo que puede considerarse una adaptación a la lógica evolución del entorno económico y normativo en que se insertan estas entidades, lo que justifica una ley de nueva planta es, junto a la profusión y heterogeneidad de las reformas, que estas afecten sensiblemente al modelo de empresa que se regula.

Las consideraciones que podemos hacer sobre el particular según lo establecido por TEJERIZO LÓPEZ³⁰ son las siguientes:

“a. El carácter favorable de ciertas medidas aplicables a las cooperativas cuanto menos discutible. Esto puede decirse, por ejemplo, de la compensación de las pérdidas en la cuota tributaria, en vez de hacerse en la base imponible. Con independencia del debate que se puede suscitar sobre la cuestión, sobre si es mejor un sistema u otro, lo cierto es que la situación es desfavorable para las cooperativas porque mientras que para el resto de los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades el plazo de compensación fiscal de las pérdidas se ha ido ampliando paulatinamente (hasta llegar a los 15 años actuales), las cooperativas siguen ancladas en los cinco años establecidos en 1990 (cuando, por regla general, el plazo de compensación era de 3 años)..

b. Las cooperativas tienen unos límites que no conocen otras empresas, por ejemplo, a la hora de repartir sus excedentes o beneficios; o a la hora de retribuir a los trabajadores, incluso de los no tienen la condición de socios, por encima de la media del sector. Por ello, se ha señalado que para poder enjuiciar la existencia de unos hipotéticos beneficios fiscales debería tenerse en cuenta el gravamen conjunto de la empresa y sus socios.

Esto es especialmente evidente por lo que respecta a las limitaciones en el reparto de los beneficios, pues las cooperativas tienen el mismo tratamiento fiscal que las sociedades mercantiles, que no tienen estas limitaciones. Y, sobre todo, llama la atención el régimen

³⁰ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *El Régimen Tributario de las Cooperativas en España. Aspectos Generales*, *Gezki*, n.º4, 2008, pág. 28-32. Disponible en: <http://www.google.es/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=6&ved=0CEkQFjAF&url=http%3A%2F%2Fwww.ehu.eus%2Ffojs%2Findex.php%2Fgezki%2Farticle%2Fdownload%2F2784%2F2400&ei=pn71VLjB5DlavDkgsN&usg=AFQjCNGJjpQyrAXT803FeKtn2uuO5S36RQ&bvm=bv.87269000,d.d2s>

de las cooperativas frente al de ciertas fórmulas de explotación económica como las Agrupaciones de interés económico o las Uniones temporales de empresas, que gozan de un régimen de transparencia fiscal, lo que significa que no satisfacen el Impuesto sobre sociedades.

c. Podemos decir lo mismo respecto de ciertas obligaciones de carácter social que se imponen a las cooperativas, como sucede con el destino del fondo de educación y promoción. El coste asumido por ello justificaría la existencia de una compensación por la vía de beneficios fiscales. Entre estos, a título de ejemplo, la Comisión ha aceptado los beneficios aplicables a los servicios y actividades tendentes a vivienda social y protegida.

d. También las cooperativas tienen unos costes inherentes al régimen fiscal que no tienen otras empresas. El ejemplo más claro es el coste derivado de la necesidad de llevar una doble contabilización de los resultados, distinguiendo necesariamente entre los que derivan de las operaciones con sus socios, y los que derivan de las operaciones realizadas con terceros. Ni siquiera las cooperativas de crédito se libran de estos costes fiscales indirectos porque, si bien es cierto que inicialmente no tienen la obligación de separar sus resultados, deben hacerlo a la hora de presentar sus declaraciones tributarias.

e. No podemos evitar una referencia final a la admisión de los fines extra fiscales de los tributos, pues en este campo, los principios y las normas de la Unión Europea se pueden equiparar a los establecidos por la Constitución española, por lo que podríamos reproducir aquí lo indicado en el apartado anterior. Objetivos tales como el fomento del empleo, el desarrollo sostenible, el apoyo a las actividades agrarias, la necesidad de favorecer el acceso a los bienes de consumo necesario, como la vivienda, el apoyo a las PYMES, la búsqueda de igualdad de las mujeres, etc., justifican la adopción de medidas fiscales específicas, y no cabe albergar duda alguna de la idoneidad de las entidades de economía social para cumplir estos objetivos, como lo ha entendido la misma Comisión (por ejemplo, en la Comunicación de 2004 citada), es cierto que con algunos matices y excepciones, que en estos campos ha mostrado claramente intervencionista. Todas estas razones justifican la existencia de un régimen fiscal especial para las cooperativas en nuestro Derecho, régimen que, por lo que llevamos dicho hasta aquí, no es tan favorable como pudiera parecer a primera vista.”

En 2011 recayó Sentencia del TJUE en las tres causas acumuladas que se seguían a instancias de las cuestiones prejudiciales remitidas en 2008 por la *Corte di Cassazione* italiana al órgano europeo relativas a si la regulación italiana de beneficios tributarios para las cooperativas vigente hasta 2004, constituía una ayuda de Estado ilegítima que obligara a su devolución y si la utilización de la forma jurídica societaria de cooperativa constituía un abuso de derecho.

La llegada de la sentencia devolvió tranquilidad al sector cooperativo, muy alarmado por el alcance general de este procedimiento. Sería muy extenso relatar las causas y las cuestiones prejudiciales que se plantearon por lo que iremos directos al fallo: el TJUE declara que: «Las exenciones fiscales como aquéllas de que se trata en los litigios principales [...] sólo constituyen una “ayuda de Estado” con arreglo al artículo 87 TCE, apartado 1, cuando se cumplen todos los requisitos de aplicación de dicha disposición.»

Por tanto, nada había cambiado, se vuelve a la normalidad: el régimen fiscal de las cooperativas en su conjunto no se considera ayuda de Estado y habrá que estudiar en cada caso la bonificación fiscal concreta, que podrá ser considerada incompatible con el mercado si se dan los requisitos legales, a saber:

1. Que constituya una transferencia de recursos estatales, en su más amplio sentido
2. Que suponga una ventaja económica para su receptor
3. Que tenga carácter selectivo
4. Que repercuta sobre la competencia y los intercambios comerciales.

Pero es que ninguna medida de beneficio fiscal, dirigida a cualquier tipo de contribuyente, está exenta de tener que superar un enjuiciamiento a la luz de estos requisitos.

En este contexto llega el Auto del Tribunal General que resuelve el recurso presentado por la Confederación Empresarial Española de la Economía Social (CEPES-España) y por la Confederación de Cooperativas Agrarias de España (CCAIE) ante el Tribunal General para anular la Decisión de la Comisión de 2010, aduciendo fundamentalmente:

- su carácter incongruente, porque excede el *petitum*, que nunca fue la ilegalidad del régimen fiscal de las cooperativas en su conjunto;

- el rechazo al criterio del mutualismo puro, que choca frontalmente con la realidad del modelo cooperativo y no está basado en ninguna norma europea, ni siquiera de *softlaw*;
- y también el desconocimiento que supone de la realidad cooperativa española, que solo establece beneficios fiscales para las operaciones de la cooperativa con sus socios.

Para entender la escasa repercusión que ha tenido esta resolución —a pesar de la gran expectación que el asunto despertó durante un tiempo—, hay que señalar dos cosas:

- En cuanto al fondo, que las medidas controvertidas fueron modificadas por la disposición final cuadragésima segunda de la Ley 2/2011 de Economía Sostenible. Así, a partir del 1 de enero de 2011 las cooperativas agrarias pueden distribuir productos petrolíferos a terceros sin perder la condición fiscal de «cooperativas especialmente protegidas» a condición de que tales operaciones no superen el 50% del volumen total de las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios. De este modo, cumpliendo la regulación actual no hay riesgo de superar el umbral de *minimis*³¹. Pero es que incluso durante la vigencia del RD Ley que permitió la venta de gasóleo B a terceros sin limitación, ninguna de las cooperativas beneficiadas por la medida superó ese umbral, tal y como informó el Estado español al Tribunal cuando inició el procedimiento de recuperación impuesto por la Decisión cuya anulación se pedía.
- En cuanto a la forma, que el Tribunal no consideró a las demandantes legitimadas activamente para ejercitar la acción puesto que un recurso de anulación debe ser promovido por una persona física o jurídica en la medida en que tenga interés en obtener la anulación del acto impugnado. Y las demandantes ni siquiera demostraron, a juicio del Tribunal, que las cooperativas a las que representan fueran beneficiarias efectivas de las ayudas individuales concedidas en el marco de las medidas controvertidas. Ello determinó la admisión del recurso.

³¹ El Reglamento (CE) nº 1998/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos [107 TFUE] y [108 TFUE] establece el umbral *de minimis* en el momento de su concesión en 200.000€ durante cualquier período de tres ejercicios fiscales.

6.2.2.Las medidas en otros impuestos

Las cooperativas tienen normas especiales que afectan al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, al IVA y a los tributos locales. Con lo que las normas aplicables a las cooperativas ha de realizarse desde la perspectiva de su respeto a las Directivas correspondientes:

- Así el **Impuesto sobre Operaciones Societarias** será de aplicación la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (modificada por las Directivas 73/79, 73/80, 74/553 y 85/303), que se dictó con la finalidad de armonizar la imposición sobre las aportaciones a sociedades y sobre títulos. Las exenciones aplicables a las cooperativas no se encuentran recogidas entre las que prevé la Directiva, por lo que, al menos en línea de principio, podría entenderse que se ha vulnerado sus disposiciones.

La finalidad de dicha Directiva es la de disminuir los costes tributarios de las aportaciones a las sociedades, como lo pone de manifiesto el hecho de que ciertos EM hayan suprimido totalmente dicho tributo. Las reglas favorecen a todos los contribuyentes sin contradecir lo establecido por la Directiva, siempre y cuando se aplique a todos los residentes por igual de cualquier EM de la UE.

En todo caso, creemos que la crítica a las reglas aplicables a las cooperativas debe hacerse desde la perspectiva de su relación con las Directivas citadas, y no desde la perspectiva de su inclusión entre las ayudas de Estado.

- Con respecto al **Impuesto sobre Valor Añadido**, el único problema que pudiera plantear sería la aplicación a las cooperativas de las exenciones para las operaciones realizadas por entidades y organismos de interés social. Deberá resolverse acudiendo a la interpretación de las normas, tanto comunitarias como de Derecho interno, que regulan el tributo, sin necesidad de acudir a la problemática de las ayudas de Estado.
- Excluyendo estos tributos nos quedaría hacer mención de las exenciones del **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales** (en sus modalidades de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales onerosas inter vivos e Impuesto

sobre Actos Jurídicos Documentados) que disfrutaban las cooperativas especialmente protegidas. A primera vista dichos impuestos deberían quedar excluidos de nuestra enumeración, ya que se refiere a tributos indirectos y no a la imposición directa. Pero sin embargo, dada la amplitud de "Ayudas estatales", podrán ser tomadas en consideración.

- Por lo que se refiere a los **tributos locales**, se recordará que las medidas consistían en una bonificación del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) aplicable a todas las cooperativas protegidas, y una bonificación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) para los terrenos rústicos de ciertas cooperativas especialmente protegidas, tributos los dos de carácter directo.

Así pues, resumiendo, de las medidas correspondientes a los tributos distintos del Impuesto sobre sociedades, interesan las siguientes características:

- La exención del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales reconocida a las cooperativas especialmente protegidas.
- La bonificación del IBI (95 por ciento de la cuota) reconocida a las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra.

ALGUALCIL MARÍ cita varias Cartas y Comunicaciones de la Comisión, en las que se defiende que la concesión de pequeñas ayudas no es incompatible con la prohibición de las ayudas de Estado, si se hacen con el objetivo de impulsar el empleo, reformar la economía, o promover la cohesión social y el desarrollo sostenible³².

7. CONSIDERACIONES FINALES

Para concluir, según lo expuesto, las sociedades cooperativas a diferencia del resto de las sociedades mercantiles, no se rigen por la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sino

³²HINOJOSA TORRALVO, J.J. Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?, *Revista de economía pública, social y cooperativa CIRIEC*, nº69, monográfico dedicado al "El régimen fiscal de las cooperativas".

que estarían sujetas a la LRFC, la cual confiere un tratamiento fiscal diferenciado. Existe así una diferencia muy importante en el aspecto fiscal en relación con el resto de sociedades, constituyendo sus principales rasgos:

- El establecimiento de una doble protección según las clases de cooperativas y las circunstancias que incidan en ellas.
- Las necesidades de diferenciar sus resultados contables en resultados cooperativos y extra-cooperativos que redundan en la existencia de dos bases imponibles, una cooperativa y otra extra-cooperativa las cuales tributan a tipos de gravamen distinto, cuando las cooperativas son calificadas como protegidas o especialmente protegidas.
- La deducción de la base imponible de las dotaciones obligatorias a los fondos obligatorios, fondo de reserva obligatorio y fondo de educación y promoción.
- El procedimiento singular de compensación de pérdidas, basado en la compensación de cuotas íntegras negativas, frente al procedimiento de compensación de bases imponibles negativas vigente para el resto de sociedades.
- El tratamiento contable del efecto impositivo en las sociedades cooperativas es coincidente con el de las sociedades mercantiles, debiendo registrarse contablemente: las diferencias temporales y créditos por compensación y por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a efectos fiscales, cuando procedan.

En el marco de la UE, las cooperativas se caracterizan por:

- Cualquier régimen fiscal especial que se incluya a un sector de empresas estará sometido a revisión. El derecho europeo, al amparo **del art.107 TFUE**, hace referencia al respecto. El entramado jurídico que lo rodea es conocido como "*las ayudas de Estado*" (Según el Tratado, ayudas otorgadas por el Estado), y por ello se está haciendo más complejo, de modo que la jurisprudencia se ve obligada a analizar caso por caso, tanto para aclarar como para complicar su comprensión.

- El rol de la Comisión Europea es imprescindible. Los principios de los comisarios son fundamentales para la toma de decisiones, por lo que es exigible y necesaria cierta coherencia y sensibilidad. Además les corresponde tanto a los agentes jurídicos y económicos como a los estudiosos poner de manifiesto a los dirigentes de la comisión.
- Si las cooperativas alcanzasen cotas de competitividad elevadas con otros operadores económicos, el estado de desarrollo de la UE no permitiría otra cosa que adaptarse a las exigencias de una competencia neutral.
- En un ámbito de competitividad neutral habría que replantearse las limitaciones adjuntas a los regímenes jurídico-económicos característicos de dichas entidades, pues difícilmente los que las regulan podrán dotarlas de agilidad que se requiere para competir en igualdad de condiciones.
- Una alternativa sería dotar a las entidades de economía social de un régimen que las diferencie de aquello en lo que discrepan, siendo lo suficientemente claro y preciso, para poder ser aceptado y no tener que estar constantemente en duda.

8. BIBLIOGRAFIA:

ALFONSO SÁNCHEZ, R. *Laintegración cooperativa y sus técnicas de realización: La cooperativa de segundo grado.* Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2000. Pág. 574

AGUACIL MARÍ, M.P. (2003) “Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de Ayudas de Estado”, *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, num.14.

AGUILAR RUBIO, M e HINOJOSA TORRALVO, J.J (2008). “Algunas adaptaciones necesarias y urgentes para el tratamiento fiscal de las cooperativas”, en *Innovación y Management: las respuestas a los grandes desafíos de las empresas de la economía pública, social y cooperativa.* CIRIEC, Sevilla.

AGUILAR RUBIO, M.: *Implicaciones fiscales de la transformación de sociedades de capital en cooperativas en contextos de crisis. Las reestructuraciones socialmente sostenibles*, en **MERINO JARA, I.** (Dir.): *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, Madrid, IEF, en prensa.

ÁLVAREZ PÉREZ, M^a.B. (2000)“Implicaciones contables de la nueva legislación cooperativa (Ley 3/1987 versus Ley 27/1999)”. *TécnicaContable*, nº 623, pp. 837-849

CALVO ORTEGA, R.: *Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica y La sociedad cooperativa europea: un paso adelante en la fiscalidad de la economía social*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, págs. 33-64 y 65-73 respectivamente.

CARRERAS ROIG, L. (2008)*El subsector empresarial no financiero de la economía social. La fiscalidad de las sociedades cooperativas, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación*, Tesis Doctoral, URVUNIVERSITAT ROVIRA I VIRIGILI.

DE LUIS ESTEBAN, J. M. *Reflexiones sobre el futuro fiscal de las cooperativas*, en *Fiscalidad de las entidades de economía social* (R. Calvo Ortega Dir.), Thomson-Civitas, Madrid, 2005.

DIZY MENDEZ. D, ROJÍ CHANDRO L.A.,*Régimen fiscal de las cooperativas en el impuesto sobre sociedades*, consultado en

[http://www.lartributos.com/pdf/Regimen Fiscal de las Cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades.pdf](http://www.lartributos.com/pdf/Regimen_Fiscal_de_las_Cooperativas_en_el_Impuesto_sobre_Sociedades.pdf)

GARCIA CALVENTE, Y. GARIJO, M. R. (2005)“*Cooperativas. Régimen tributario actual en el ordenamiento español*”, en *Fiscalidad de las entidades de economía social* (R. Calvo Ortega Dir.), Thomson-Civitas, Madrid.

GARRIDO PULIDO, T. y PUENTES POYATOS, R. (2007) *El régimen contable y fiscal en las sociedades cooperativas*, consultado en <http://www4.ujaen.es/~rpuentes/regimencontableriscal.pdf>

GARRIDO PULIDO, T., ARENAS TORRES, P. Y MORENO ALBARRACIN, A.L. (2003) *Análisis de la fiscalidad de las cooperativas. Un enfoque crítico de la*

contabilidad del Impuesto de sociedades en el marco de la ley andaluza de cooperativas. Revista Técnica Tributaria, nº 61.

HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2011) Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?, *Revista de economía pública, social y cooperativa CIRIEC*, nº69, monográfico dedicado al *El régimen fiscal de las cooperativas*

MARTÍN LÓPEZ. J (2006) *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, 1ª edic, Tirant lo Blanch.Valencia.

MERINO JARA, I. (2007) “Las cooperativas y el régimen comunitario de ayudas de Estado”, *Revista Vasca de Economía Social*, número 3.

MORILLAS JARRILLO, M.M y FELIÚ REY, M.I. (2012) *El curso de cooperativas*. edit.Tecnos, Madrid.

SANTOS DOMINGUEZ. M.A: *El poder de decisión del socio en las sociedades cooperativas. La asamblea general*, Tesis doctoral, Madrid, consultado en https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/13516/63563_Santos%20Dom%C3%A9nguez%20Miguel%20Angel.pdf?sequence=1

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2008) *El Régimen Tributario de las Cooperativas en España. Aspectos Generales*, *Gezki*, n.º4.

VARGAS VASSEROT. C., GADEA E., SACRISTÁN F. (2009) *El régimen jurídico de la sociedad cooperativa del siglo XXI*, Madrid, Dykinson.

VARGAS VASSEROT, C. y AGUILAR RUBIO, M. (2004): “Las operaciones de las cooperativas con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado” *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, num.83.