



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

La fiscalidad de las cooperativas

Presentado por:

Raúl López Burgueño

Tutelado por:

Felipe Alonso Murillo

Valladolid, 23 de julio de 2021

A mi familia y amigos y, en especial, a mis padres y a L, por confiar en mí, alegrarse de mis éxitos y apoyarme en mis errores.

A mi tutor, Felipe, por enseñarme mucho más que Derecho.

RESUMEN

Este trabajo fin de grado plasma las singularidades con las que cuentan las sociedades cooperativas en su ámbito fiscal, como consecuencia de su indudable función social y de las especialidades que presenta su funcionamiento, y como resultado de la obligación de fomento de las sociedades cooperativas impuesta al Legislador por el artículo 129.2 de la Constitución Española.

Se estudia inicialmente el origen del cooperativismo, el concepto, la naturaleza jurídica y las clases de cooperativas, así como la justificación de su incentivación fiscal, para examinar después la clasificación de las cooperativas a efectos fiscales y las especialidades que se les aplican a las que son clasificadas como “fiscalmente protegidas”, con protección general o especial, principalmente en el Impuesto sobre Sociedades, tanto a la hora de determinar la base imponible como a la hora de cuantificar la cuota tributaria.

El análisis muestra que los auténticos beneficios fiscales con los que contaban las cooperativas, tras la aprobación de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, parecen haberse convertido en mínimas diferencias de matiz respecto de otras sociedades con las sucesivas reformas del Impuesto sobre Sociedades, surgiendo así la urgente necesidad de adaptar el régimen fiscal de las cooperativas a la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, para volver a regular verdaderos incentivos fiscales al cooperativismo.

PALABRAS CLAVE:

Fomento del cooperativismo. Incentivos fiscales. Regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades. Cooperativas fiscalmente protegidas.

ABSTRACT

This final degree paper sets out the singularities of the cooperatives companies in the area of taxation, as a consequence of their unquestionable social function and the special features of their management, and as a result of the obligation to promote the cooperatives imposed on the Legislator by Article 129.2 of the Spanish Constitution.

The origin of cooperativism, the concept, its legal nature and the types of cooperatives are initially studied, as well as the justification for their tax incentives. Next it is examined the classification of cooperatives for tax purposes and the special features that apply to those that are classified as ‘fiscally protected’, with ‘general’ or ‘special protection’, mainly in the Corporate Income Tax, both when determining the taxable base and when quantifying the tax liability.

The analysis shows that the authentic tax benefits enjoyed by cooperatives after the approval of the Act 20/1990, December, 19th., on Tax Regime for Cooperatives, seem to have become minimal differences of nuance with respect to other companies with the successive reforms of the Corporate Income Tax. Thus it give rise to the urgent need to adapt the tax regime for cooperatives to the current Act 27/2014, November, 27th., on Corporate Income Tax, in order to re-regulate authentic tax incentives for the cooperatives.

KEY WORDS:

Promotion of cooperativism. Tax incentives. Special Corporate Income Tax regimes. ‘Fiscally protected’ cooperatives.

ABREVIATURAS

ACI: Alianza Cooperativa Internacional.

FD: Fundamento de Derecho.

FEP: Fondo de Educación y Promoción.

FRO: Fondo de Reserva Obligatorio.

IAE: Impuesto sobre actividades económicas.

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

I TP y A JD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

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

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

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

Ob. cit.: Obra citada.

Pág.: Página.

PGC: Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

TRLHL: Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN: EL MOVIMIENTO COOPERATIVO. CONCEPTO, CLASES Y NATURALEZA JURÍDICA DE LAS COOPERATIVAS. JUSTIFICACIÓN DE SU INCENTIVACIÓN FISCAL.....	7
1.1. El origen del cooperativismo: la creación de la ACI y el desarrollo del cooperativismo en España.....	7
1.2. Concepto de cooperativa.....	9
1.3. Clases de cooperativas	11
1.4. Naturaleza jurídica de las cooperativas	14
1.5. Justificación de la incentivación fiscal de las cooperativas.....	16
2. CLASIFICACIÓN DE LAS COOPERATIVAS A EFECTOS FISCALES	18
2.1. Cooperativas no protegidas.....	18
2.2. Cooperativas protegidas.....	19
2.3. Cooperativas especialmente protegidas.....	20
2.3.1. Cooperativas de primer grado especialmente protegidas.....	21
2.3.2. Cooperativas de segundo grado especialmente protegidas	23
3. PÉRDIDA DE LA CONDICIÓN DE COOPERATIVA FISCALMENTE PROTEGIDA.....	24
3.1. Incumplir las normas y principios sobre fondos obligatorios	25
3.2. Incumplir las normas sobre régimen económico	27
3.3. Desvirtuar el papel secundario del capital sobre la actividad.....	28
3.4. Incumplir las exigencias derivadas del principio mutual	29
3.5. Concurrir causas de finalización de la sociedad cooperativa	32
3.6. Pérdida de la protección fiscal de las cooperativas de crédito.....	33
4. LAS COOPERATIVAS EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES.....	35
4.1. La aplicación de un régimen especial a las cooperativas en este impuesto.	35
4.2. Reglas especiales de determinación de la base imponible	38
4.2.1. Libertad de amortización en las cooperativas protegidas	39
4.2.2. Valoración de las operaciones cooperativizadas	41
4.2.3. Separación de las partidas: resultados cooperativos y extracooperativos.....	44
4.2.4. Reducción de la base imponible por las dotaciones al FRO	48
4.3. Reglas especiales de determinación de la cuota tributaria	49
4.3.1. Tipos de gravamen	49
4.3.2. Compensación de cuotas negativas.....	50
4.3.3. Bonificaciones en la cuota íntegra.....	52

4.4.	Reglas especiales sobre retenciones	54
4.5.	Régimen de exención parcial aplicable a las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.....	55
5.	OTROS BENEFICIOS FISCALES	56
5.1.	En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....	56
5.2.	En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles	57
5.3.	En el Impuesto sobre Actividades Económicas	58
6.	CONCLUSIONES	58
7.	BIBLIOGRAFÍA	60

1. INTRODUCCIÓN: EL MOVIMIENTO COOPERATIVO. CONCEPTO, CLASES Y NATURALEZA JURÍDICA DE LAS COOPERATIVAS. JUSTIFICACIÓN DE SU INCENTIVACIÓN FISCAL

Antes de adentrarse en el régimen fiscal de las cooperativas es necesario conocer las peculiaridades que tiene su régimen jurídico y la justificación de su incentivación fiscal.

Los expuestos son los principales objetivos que persiguen los siguientes subepígrafes de este epígrafe 1 del trabajo de carácter introductorio.

1.1. El origen del cooperativismo: la creación de la ACI y el desarrollo del cooperativismo en España

El origen de las cooperativas se remonta al año 1844, cuando una treintena de trabajadores de Rochdale —ciudad inglesa al norte de Manchester— ante los abusos que sufrían por parte de sus superiores, se unen y alquilan un local que les servirá de centro de reuniones. Aquí se establece la primera cooperativa de la historia que vende a precio de mercado y reparte los beneficios entre los cooperativistas.

Durante la segunda mitad del siglo XIX las cooperativas se desarrollan por el resto de Europa, apareciendo las primeras cooperativas de trabajadores, de consumo y de crédito. Estas últimas desplegadas, principalmente, por el centro del continente¹.

Tan rápida es la expansión de las cooperativas, que en el año 1895 se constituye en Londres la Alianza Cooperativa Internacional (en adelante «ACI»), una organización que surge con el fin de dar a conocer la experiencia de Rochdale, difundir sus principios y representar a las cooperativas a nivel mundial.

Pues bien, a día de hoy, esta organización cuenta con 318 organizaciones miembros pertenecientes a 112 países². Estos miembros son organizaciones cooperativas nacionales e internacionales de todos los sectores de la economía: agricultura, banca, consumo, pesca, salud, vivienda, seguros, industria y servicios.

En España, a lo largo de los años veinte del pasado siglo, se suceden una serie de estudios y proyectos con iniciativa tanto pública como privada que evidencian la urgencia de una ley especial de cooperativas. Este estado de cosas acaba desembocando, durante la dictadura de

¹ Confróntese con [Nuestra historia | ICA](#). Recuperado el 12/04/2021.

² Fuente: [Alianza Cooperativa Internacional | ICA](#). Recuperado el 12/04/2021.

Primo de Rivera, en la aprobación del Real Decreto de 14 de enero de 1925³, en el que se sitúa el arranque de la historia legislativa de las cooperativas en España, que estableció una Comisión encargada del “*estudio de las Cooperativas en su aspecto sustantivo y (...) concreción de las disposiciones que las consagren, afiancen su existencia y ordenen sus actuaciones*”. Con este fin, el mencionado Real Decreto contiene seis bases que serían el soporte de la regulación a desarrollar (Burzaco Samper, 2014)⁴.

Tras ese primer hito, siguen años de historia en la que se identifican múltiples cambios legislativos y una masificación del cooperativismo de hecho —y no de derecho— durante la época franquista.

El panorama cooperativista cambia de forma relevante con el reconocimiento de las sociedades cooperativas en el apartado 2 del artículo 129 de la Constitución Española de 1978, donde se establece que “*los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. (...)*”.

Como se leía en el Preámbulo de la derogada Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas: “*La Ley General de Cooperativas de 19 de diciembre de 1974 y, en especial, su Reglamento de 1978, constituyeron un perfeccionamiento importante en la regulación de las Sociedades Cooperativas, aun cuando éste tuvo que moverse dentro del marco establecido por la Ley que desarrollaba y ésta, a su vez, partía de presupuestos políticos y socioeconómicos diferentes a los actualmente vigentes. El cambio experimentado tanto en el sistema político español como en la estructura del Estado, con la atribución de distintas competencias en materia cooperativa a las Comunidades Autónomas, y el mandato de la Constitución Española que, en el apartado 2 de su artículo 129 ordena a los poderes públicos el fomento, mediante una legislación adecuada, de las Sociedades Cooperativas, son nuevos hechos que reclaman una reforma del régimen jurídico de las Sociedades Cooperativas y de las posibilidades de asociación de las mismas*”.

La posterior asunción por todas las Comunidades Autónomas de competencia exclusiva en materia de cooperativas por distintas vías obligó a una reformulación del ámbito de aplicación de la regulación estatal en la vigente Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas (en adelante «Ley de Cooperativas»), de aplicación obligatoria, conforme a su artículo 2, (i) a las Sociedades Cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter

³ *Gaceta de Madrid* núm. 16, de 16 de enero de 1925.

⁴ Burzaco Samper, M., *Cooperativismo y poder público en España*, Dykinson, Madrid, pág. 39.

principal, y (ii) a las Sociedades Cooperativas que realicen principalmente su actividad cooperativizada en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

En el presente trabajo sólo se atenderá a lo previsto en esta Ley de Cooperativas, prescindiendo de lo dispuesto en las leyes de cooperativas de las distintas Comunidades Autónomas.

1.2. Concepto de cooperativa

Según el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, una cooperativa es *“una sociedad de carácter mutualista que tiene por objeto prioritario la promoción de actividades económicas y sociales de sus miembros y la satisfacción de sus necesidades con la participación activa de los mismos, observando los principios cooperativos y atendiendo a la comunidad de su entorno”*.

Conmemorando el centenario de su fundación, la ACI celebró un congreso en Manchester en el que se aprobó la Declaración de Identidad Cooperativa⁵, que permite sostener la siguiente definición de sociedad cooperativa: *“asociación autónoma de personas que se unen voluntariamente para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes por medio de una empresa de propiedad conjunta democráticamente gestionada.”*

Esta Declaración de Identidad Cooperativa propugna una serie de valores que deben defender todas las cooperativas, como son la autoayuda, la autorresponsabilidad, la democracia, la igualdad, la equidad y la solidaridad, y unos principios a través de los cuales las cooperativas deben ejercitar esos valores (Fajardo García, 2011)⁶:

Primero. Adhesión voluntaria y abierta. Son organizaciones voluntarias y abiertas a todas las personas capaces de utilizar sus servicios y dispuestas a aceptar sus responsabilidades, sin discriminación de ningún tipo.

Segundo. Gestión democrática por parte de los socios. Los socios participan activamente en la toma de decisiones y los socios elegidos como representantes son responsables ante el resto de los socios. Además, los socios tienen iguales derechos de voto (un socio, un voto).

⁵ «Declaración sobre la Identidad Cooperativa», *Idelcoop*, núm. 97, 1996. Recuperado el 12/04/2021 de [96021703\(idelcoop.org.ar\)](http://96021703(idelcoop.org.ar)).

⁶ Confróntese con Fajardo García, G., «Concepto, naturaleza, clases y legislación aplicable a las cooperativas», en la obra colectiva *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pág.16.

Tercero. Participación económica de los socios. Los socios contribuyen equitativamente a la formación del capital de la cooperativa y una parte del mismo es propiedad común de la cooperativa.

Cuarto. Autonomía e independencia. Si intervienen en acuerdos con otras organizaciones lo hacen asegurando el control por parte de los socios y manteniendo su autonomía cooperativa.

Quinto. Educación, formación e información. Imparten educación y capacitación a sus socios, de manera que puedan contribuir efectivamente al desarrollo de la propia cooperativa. Además, informan al público en general sobre la naturaleza y los beneficios de la cooperación.

Sexto. Cooperación entre cooperativas. Fortalecen el movimiento cooperativo trabajando mancomunadamente en estructuras locales, nacionales e internacionales.

Séptimo y último. Interés por la comunidad. Trabajan a favor del desarrollo sostenible de sus comunidades mediante políticas aprobadas por ellas.

En la Ley de Cooperativas, la definición de cooperativa se halla en su artículo 1.1, donde se lee: *“La cooperativa es una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Ley”*.

Podría parecer que el precepto legal reproducido ofrece una definición de sociedad cooperativa distinta de las anteriormente mencionadas, pero no es así, lo que hace el legislador español es recoger el fin que mueve a los cooperativistas —“satisfacer sus necesidades y aspiraciones”— y dos de los principios de la Declaración de Identidad Cooperativa —la adhesión voluntaria y la gestión democrática—, el resto los enmarca bajo la fórmula “conforme a los principios formulados por la Alianza Cooperativa Internacional”.

Como se puede observar, las distintas definiciones de cooperativa proporcionadas se refieren a sus fines y a los principios que las deben regir, recogidos, como se ha dicho, por la Declaración de Identidad Cooperativa.

Por consiguiente, siguiendo a la ACI⁷ se puede sostener que las cooperativas son empresas centradas en las personas, que pertenecen a sus miembros, quienes las controlan y dirigen para dar respuesta a las necesidades y ambiciones de carácter económico, social y cultural comunes; permiten además que las personas tomen el control de sus economías futuras y, al no ser propiedad de accionistas, los beneficios económicos y sociales de su actividad permanecen en las comunidades en las que se establecen.

1.3. Clases de cooperativas

A lo largo del tiempo se han utilizado tres criterios de clasificación de las sociedades cooperativas:

- Por su base social: cooperativas de primer grado y cooperativas de segundo grado.
- Por la clase de actividad de constituye su objeto social: de trabajo asociado, de consumidores o usuarios, de viviendas, agrarias, de servicios, del mar, de transportistas, de seguros, sanitarias, de enseñanza, de crédito...
- Por su estructura socio-económica: cooperativas de proveedores de bienes y servicios o cooperativas de consumidores y usuarios.

En cuanto a su clasificación por su base social, las cooperativas pueden ser, como se ha dicho, de primer grado o de segundo grado. Según la Confederación Empresarial Española de la Economía Social⁸, una cooperativa de primer grado es aquella que agrupa como mínimo a tres socios unidos por intereses y compromisos socioeconómicos comunes, mientras que una cooperativa de segundo grado debe estar integrada al menos por dos cooperativas con el objetivo de reforzar su actividad económica, es decir, una cooperativa de segundo grado es una “cooperativa de cooperativas”.

La clasificación de las cooperativas por la actividad que constituye su objeto social se encuentra a lo largo del articulado de la propia Ley de Cooperativas, que incluye las siguientes clases:

Primera. Las cooperativas de trabajo asociado, que son las que *“tienen por objeto proporcionar a sus socios puestos de trabajo, mediante su esfuerzo personal y directo, (...) a través de la organización en común de la producción de bienes y servicios para terceros”*, tal y como establece el apartado primero del artículo 80 de la citada Ley.

⁷ Alianza Cooperativa Internacional (2020). *Qué es una cooperativa*. Recuperado de <https://www.ica.coop/es> el 10/03/2021.

⁸ CEPES, recuperado de: https://www.cepes.es/social/entidades_cooperativas el 10/03/2021.

Segunda. Las cooperativas de consumidores y usuarios, que, según el artículo 88 de la Ley de Cooperativas, tienen por objeto *“el suministro de bienes y servicios adquiridos a terceros o producidos por sí mismas, para uso o consumo de los socios y de quienes con ellos conviven, así como la educación, formación y defensa de los derechos de sus socios en particular y de los consumidores y usuarios en general”*.

Tercera. Las cooperativas de viviendas, cuyo objeto viene citado en el artículo 89.1 de la Ley de Cooperativas; a saber: principalmente, asociar a personas que precisan de alojamiento y/o locales para sí y las personas que con ellas convivan.

Cuarta. Las cooperativas agrarias, que asocian a titulares de explotaciones agrarias, ganaderas o forestales y tienen por objeto la realización de todo tipo de actividades encaminadas al mejor aprovechamiento de las explotaciones de sus socios, reguladas en el artículo 93 de la Ley de Cooperativas.

Quinta. Las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, reguladas en los artículos 94 y siguientes de la Ley de Cooperativas, que *“asocian a titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que ceden dichos derechos a la cooperativa y que prestan o no su trabajo en la misma, pudiendo asociar también a otras personas físicas que, sin ceder a la cooperativa derechos de disfrute sobre bienes, prestan su trabajo en la misma, para la explotación en común de los bienes cedidos por los socios y de los demás que posea la cooperativa por cualquier título”* (artículo 94.1 de la Ley de Cooperativas).

Sexta. Las cooperativas de servicios, que asocian a personas titulares de explotaciones industriales o de servicios y a profesionales que ejerzan su actividad por cuenta propia, y tienen por objeto la prestación de bienes y servicios y la realización de operaciones encaminadas al mejoramiento de las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios (artículo 98.1 de la Ley de Cooperativas).

Séptima. Las cooperativas del mar, que asocian a pescadores, armadores de embarcaciones, cofradías, organizaciones de productores pesqueros, titulares de viveros de algas, de cetáceas, mariscadores... y, en general, a personas físicas o jurídicas titulares de explotaciones dedicadas a actividades pesqueras o de industrias marítimo-pesqueras y derivadas, en sus diferentes modalidades del mar, rías y lagunas marinas, y a profesionales por cuenta propia de dichas actividades, y tienen por objeto la prestación de suministros y servicios y la realización de operaciones, encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios (artículo 99 de la Ley de Cooperativas).

Octava. Las cooperativas de transportistas, que asocian a titulares de empresas del transporte o profesionales que puedan ejercer la actividad de transporte de personas, cosas o mixto, y tienen por objeto la prestación de servicios y suministros y la realización de operaciones, encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las explotaciones de sus socios (artículo 100 de la Ley de Cooperativas).

Novena. Las cooperativas de seguros, que son aquellas que ejercen la actividad aseguradora a favor de sus socios (artículo 101 de la Ley de Cooperativas).

Décima. Las cooperativas sanitarias, que desarrollan su actividad en el área de la salud, pudiendo estar constituidas por los prestadores de la asistencia sanitaria, por los destinatarios de la misma o por unos y otros (artículo 102 de la Ley de Cooperativas).

Decimoprimera. Las cooperativas de enseñanza, que despliegan su actividad en el ámbito docente, en sus distintos niveles y modalidades, aunque podrán realizar también, como complementarias, actividades extraescolares y conexas, así como prestar servicios que faciliten las actividades docentes (artículo 103 de la Ley de Cooperativas).

Decimosegunda y última. Las cooperativas de crédito, que se regirán por su ley específica y por sus normas de desarrollo (artículo 104 de la Ley de Cooperativas); esto es, por la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito, que regula un tipo de cooperativas cuyo objeto es servir a las necesidades financieras de sus socios y de terceros mediante el ejercicio de las actividades propias de las entidades de crédito.

Cabe destacar, como hace Fajardo García (2011)⁹, que la larga relación expuesta no agota las clases de cooperativas por la actividad que constituya su objeto social, porque la Ley de Cooperativas reconoce, en su artículo 1.2, la posibilidad de que la sociedad cooperativa se dedique a cualquier actividad económica lícita, por lo que se pueden crear sociedades cooperativas cuyo objeto social no responda a ninguno de los específicamente regulados en la Ley de Cooperativas. A esas cooperativas no específicamente reguladas les resultará de aplicación lo previsto para las cooperativas de la categoría más afín.

El tercer y último criterio de clasificación de las cooperativas, el que atiende a su estructura socioeconómica, permite dividir las cooperativas en cooperativas cuyos socios sean proveedores de bienes y servicios y cooperativas cuyos socios sean consumidores y usuarios.

⁹ «Concepto, naturaleza, clases y legislación aplicable a las cooperativas», ob. cit., pág. 21.

Se trata de una clasificación de cooperativas poco acertada, porque son muchas las cooperativas en que los socios actúan, al mismo tiempo, como proveedores y como consumidores o usuarios, tal y como ocurre, por ejemplo, en las cooperativas agrarias o en las cooperativas de servicios. En consecuencia, esta última clasificación no parece aprovechable en Derecho, al no ser eficaz el elemento supuestamente diferenciador utilizado, como es la naturaleza de consumidor o proveedor de sus socios.

1.4. Naturaleza jurídica de las cooperativas

La naturaleza jurídica de las cooperativas es uno de los temas más debatidos por la doctrina española, del que surgen cuestiones diversas de relevancia jurídica como su posible clasificación como sociedad y, en su caso, la naturaleza mercantil, civil o *sui generis* que cabe atribuirle¹⁰.

Ya con la primera redacción de nuestro Código de Comercio, aprobado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885, el tenor de su artículo 116¹¹ impedía calificar a las cooperativas como sociedades mercantiles, pues no cumplen el requisito de que su finalidad sea la obtención de beneficios repartibles entre los socios. Por este mismo motivo, si se atiende al artículo 1665 del Código Civil¹², aprobado por Real Decreto de 24 de julio de 1889, tampoco se puede calificar a las cooperativas como sociedades civiles.

No son sociedades mercantiles ni tampoco sociedades civiles porque, como defiende Morillas Jarillo (2008)¹³, el ánimo de lucro es un requisito extraño a la cooperativa, ya que los socios no aspiran a obtener una ganancia y repartirla, sino a satisfacer unas necesidades e intereses propios desarrollando para ello una actividad en común.

Esta disyuntiva no fue resuelta por el Real Decreto de 14 de enero de 1925, en el que se sitúa el origen legislativo de las cooperativas en España, como se ha visto en el epígrafe 1.1 de este trabajo. Por tanto, desde el mismo surgimiento de las cooperativas en el Derecho español se planteó el problema de identificar la naturaleza jurídica propia de las cooperativas, aunque la

¹⁰ Mundo Guinot, M., *Naturaleza, régimen jurídico y actividades de las sociedades cooperativas de transporte de mercancías por carretera*, [Tesis doctoral, Universitat Jaume I de Castellón, Castellón de la Plana, 2011]. Recuperado de <https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/48512/mmundo.pdf?sequence=1> el 26/04/21.

¹¹ “El contrato de compañía, por el cual dos o más personas se obligan a poner en fondo común bienes, industria o alguna de estas cosas, para obtener lucro, será mercantil, cualquiera que fuese su clase, siempre que se haya constituido con arreglo a las disposiciones de este Código.”

¹² “La sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias.”

¹³ Morillas Jarillo, M.J., *Las sociedades Cooperativas*, Iustel, Madrid, 2008, pág. 35.

aprobación durante el franquismo primero de la Ley de Cooperación de 2 de enero de 1942 y después de la Ley 52/1974, de 19 de diciembre, General de Cooperativas, que derogó la anterior, suponían un claro alineamiento con la necesidad de una regulación propia y específica para las cooperativas.

Con la promulgación de la Constitución Española, que puso de manifiesto el necesario fomento de las cooperativas a través de “legislación adecuada” en su artículo 129.2¹⁴, la mayoría de la doctrina se inclinó por la necesidad de aprobar una regulación específica para las cooperativas. Esa legislación específica se concretó, después de la entrada en vigor de la Constitución, primero en la derogada Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas, y después en la vigente Ley de Cooperativas, entre las leyes estatales; a las que hay que añadir la estatal Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Coadyuva también a la resolución del clásico problema de la naturaleza jurídica de las cooperativas la promulgación de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social, puesto porque subraya en su artículo 5.1¹⁵ su carácter de entidades de economía social.

En fin, para cerrar este breve análisis de la naturaleza jurídica de las cooperativas cabe destacar, como hace Fajardo García (2011)¹⁶, dos características propias de las cooperativas que las singularizan y las distinguen de las sociedades civiles y mercantiles, pues esa es la principal conclusión del análisis: las sociedades cooperativas tienen una naturaleza jurídica propia y específica.

La primera de esas dos características es la pertenencia de las cooperativas a la categoría de las entidades mutualistas —como las mutuas, las mutualidades o las sociedades de garantía recíproca—. La principal singularidad que tiene este tipo de entidades es que sus socios son a su vez destinatarios de la actividad económica desarrollada. La consecuencia de esta peculiaridad es que la actividad económica se realiza con un ánimo distinto al que mueve a las sociedades mercantiles, pues no se busca obtener el máximo beneficio de su actividad sino en el mejor provecho para el socio.

¹⁴ “Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas.”

¹⁵ “Forman parte de la economía social las cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lleven a cabo actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, los centros especiales de empleo, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación y las entidades singulares creadas por normas específicas que se rijan por los principios establecidos en el artículo anterior.”

¹⁶ «Concepto, naturaleza, clases y legislación aplicable a las cooperativas» ... ob. cit. pág. 18.

La segunda de esas características de las cooperativas es el sometimiento a principios propios que impiden tratarlas como sociedades civiles o mercantiles, como son el principio de puertas abiertas o el principio de funcionamiento democrático —que forman parte también de los principios que deben regir en una cooperativa, tratados en el epígrafe 1.2 de este trabajo—.

1.5. Justificación de la incentivación fiscal de las cooperativas

Uno de los problemas que plantea la existencia de cualquier régimen tributario especial es, precisamente, el de su propia existencia (Atxabal Rada, 2016)¹⁷.

Como se ha visto en el subepígrafe precedente, la Constitución Española se encarga de obligar a los poderes públicos a fomentar las cooperativas y este fomento se ha llevado a cabo a través de un régimen fiscal favorable. Como los principios tributarios recogidos en el artículo 31 de la Constitución Española (en particular, los principios generalidad e igualdad tributaria) parecen vetar la creación de regímenes tributarios especiales, si esta prohibición se traslada al ámbito objeto de estudio, surge el problema de la constitucionalidad del establecimiento de un régimen fiscal para las sociedades cooperativas distinto y más favorable del que rige para las sociedades capitalistas.

Para Alonso Rodrigo (2001)¹⁸, lo decisivo es que la cooperativa se inspira en unos principios de funcionamiento distintos a los que rigen en la sociedad de capitales. En consecuencia, los principios y las especiales reglas de funcionamiento cooperativo dificultan la aplicación a las cooperativas del modelo de tributación general previsto para las sociedades de capital, lo que puede explicar la necesidad de un régimen fiscal diferenciado. Para este autor existen cinco argumentos que defienden un tratamiento fiscal diferenciado para las cooperativas: (i) el tipo de actividad que desarrollan —generalmente de gran necesidad—, (ii) el protagonismo de los socios, (iii) las reglas especiales de funcionamiento por las que se rigen, (iv) el fomento de las cooperativas por parte del artículo 129.2 de la Constitución Española y (v) la menor capacidad contributiva de las cooperativas.

En ese mismo sentido, Tejerizo López (2008)¹⁹ afirma que esa adecuación de las normas tributarias a las características de las sociedades cooperativas no lesiona los principios tributarios de generalidad e igualdad, porque la desigualdad se prohíbe cuando está

¹⁷ Atxabal Rada, A., «La Identidad Cooperativa como justificación de un tratamiento fiscal diferenciado», *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 50, 2016, pág. 287.

¹⁸ Alonso Rodrigo, E., *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 2001, pág. 13.

¹⁹ Tejerizo López, J.M., «El régimen tributario de las cooperativas en España. Aspectos generales», *GEZKI*, núm. 4, 2008, pág. 64.

desprovista de una justificación objetiva y razonable, y el principio de igualdad permite tratamientos tributarios diferenciados ante supuestos de hecho diferentes. Asegura, además, que el fundamento principal del especial trato fiscal de las cooperativas se encuentra en los principios de justicia material, a través de la valoración que la Constitución Española hace de la cooperativa como instrumento especialmente idóneo para la consecución de determinados fines de política social y económica —como el fomento del empleo o el acceso a los bienes de consumo necesarios— razón por la cual ordena su fomento.

Arana Landín (2011)²⁰ defiende por su parte que, con la objetivación de la Economía Social conseguido a través de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social, resulta imposible pensar que se trata de privilegios para unas entidades jurídicas determinadas, de modo que ya no se puede afirmar que dicho régimen especial vulnera el principio de igualdad. Esto último se pone de manifiesto en el momento en que todo aquel que quiera ser beneficiado por la fiscalidad de la Economía Social lo podrá hacer, cumpliendo con los principios y requisitos que debe cumplir una entidad de estas características.

Existen, como se ve, sobradas razones jurídicas para justificar la incentivación fiscal de las cooperativas, parafraseando a Sánchez Huete (2010)²¹, y se debe destacar la función que cumplen como entidades de economía social, pues contribuyen a satisfacer unas necesidades sociales que no tendrá que atender el Estado y, por tanto, dejará de gastar recursos públicos en la satisfacción de las mismas. En otras palabras, el régimen fiscal favorable que disfrutaban las cooperativas sirve para otorgarles un trato tributario adecuado al valor social que aportan, por lo que estará justificado siempre que ese trato de favor no sea desmedido o les otorgue una ventaja competitiva con respecto a otras entidades del mercado.

En suma, la incentivación fiscal de las cooperativas se puede justificar constitucionalmente tanto por su particular finalidad como por su condición de ente de economía social que le imponen reglas específicas de funcionamiento.

²⁰ Arana Landín, S., *Régimen Fiscal de las cooperativas*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2011, pág. 224.

²¹ Sánchez Huete, M.A, «Aplicación del régimen de operaciones vinculadas a las operaciones cooperativas-socio. Las operaciones cooperativizadas», *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 21, 2010, pág. 80.

2. CLASIFICACIÓN DE LAS COOPERATIVAS A EFECTOS FISCALES

La clasificación de las cooperativas a efectos fiscales deriva de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante «LRFC»), en cuyo artículo 2 se clasifican las cooperativas con protección fiscal en cooperativas protegidas y cooperativas especialmente protegidas. Será la propia sociedad cooperativa la que decida si reúne los requisitos necesarios para aplicar la protección fiscal correspondiente, porque no se trata de un tratamiento fiscal favorable rogado. Dicho en otras palabras, cuando una cooperativa reúna los requisitos para ser protegida o especialmente protegida automáticamente gozará de los beneficios fiscales correspondientes a su condición, sin necesidad de ninguna declaración administrativa al respecto (artículo 37 LRFC)²².

Nada se dice en la LRFC sobre las cooperativas sin protección fiscal y, sin embargo, pueden llegar a existir, de ahí la necesidad de diferenciar tres clases de cooperativas a efectos fiscales: cooperativas no protegidas, cooperativas protegidas y cooperativas especialmente protegidas.

2.1. Cooperativas no protegidas

La existencia de cooperativas no protegidas se deduce, como bien plantea Arana Landín (2011)²³, del hecho de que no coincidan las causas de pérdida de la protección fiscal por una cooperativa con las causas de disolución de una cooperativa.

Señala además con acierto la misma autora que la situación en que quedan las cooperativas que hayan perdido su protección fiscal es particularmente gravosa: seguirán siendo cooperativas y deberán ajustarse a los requisitos sustantivos exigidos a éstas, pero deberán tributar sin los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas con protección.

Cabe sostener, en consecuencia, que no se trata de una categoría especial de cooperativas, sino que simplemente se trata de aquellas cooperativas que hayan perdido la protección fiscal (Alguacil Marí, 2011)²⁴, por incurrir en alguna de las causas de pérdida de tal condición

²² “Las exenciones y bonificaciones fiscales previstas en la presente Ley se aplicarán a las cooperativas protegidas y, en su caso, a las especialmente protegidas, sin necesidad de previa declaración administrativa sobre la procedencia de su disfrute.”

²³ *Régimen fiscal de las cooperativas*, ob. cit. pág. 101.

²⁴ Alguacil Marí, M.P., «Régimen Tributario I», en la obra *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal* coordinada por Fajardo García, G., ob. cit., pág. 194.

recogidas en los artículos 13 y 39.2 LRFC, en general y en lo referente a las cooperativas de crédito, respectivamente; unas y otras se analizarán en el Epígrafe 3 de este trabajo.

La principal consecuencia de pertenecer a este grupo de cooperativas es que no les beneficiará el régimen fiscal especial, sino que les será de aplicación el régimen fiscal general aplicable a las sociedades, tal como prevé el segundo inciso del artículo 37 LRFC²⁵. No obstante, se les van a aplicar las normas recogidas en el Capítulo IV del Título II de la LRFC, esto es, las “Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades”, pero con la particularidad de que deberán tributar siempre al tipo de gravamen general del Impuesto de Sociedades por la totalidad de sus resultados (artículo 6.2 LRFC)²⁶.

2.2. Cooperativas protegidas

Según el artículo 6.1 LRFC, se consideran cooperativas fiscalmente protegidas aquellas que, con independencia de su fecha de constitución, se ajusten a los principios y las disposiciones de la Ley de Cooperativas o de las Leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13 —junto con las especialidades del artículo 39.2 en relación con las cooperativas de crédito—. En consecuencia, para ser una cooperativa protegida fiscalmente, tan solo es necesario estar legalmente constituida y no incurrir en alguna de las causas de pérdida de tal condición.

Cabe añadir que el tratamiento fiscal de las cooperativas de segundo grado no tiene especialidad alguna respecto a las cooperativas de primer grado, estarán fiscalmente protegidas cuando no incurran en ninguna de las causas de pérdida de esta condición —recogidas en el ya mencionado artículo 13 LRFC—.

²⁵ “La concurrencia de alguna de las circunstancias tipificadas en la presente Ley como causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida determinará la aplicación del régimen tributario general, teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6 de esta Ley, y la privación de los beneficios disfrutados en el ejercicio económico en que se produzca, sin perjuicio de lo previsto en la Ley General Tributaria sobre infracciones y sanciones tributarias e intereses de demora y, en particular, de lo dispuesto en los artículos 84 y 87, apartado 3, de la misma sobre sanciones que no consistan en multa”.

²⁶ “No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las normas contenidas en el Capítulo cuarto del Título III [sic] de esta Ley serán de aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas correspondiente, aun en el caso de que incurran en alguna de las causas de pérdida de la condición de Cooperativa fiscalmente protegida.

En este último supuesto, las cooperativas tributarán siempre al tipo general del Impuesto sobre Sociedades por la totalidad de sus resultados.”

Los beneficios fiscales previstos fundamentalmente en el artículo 33 LRFC para esta clase de cooperativas serán analizados en los epígrafes 4 (en lo relativo al Impuesto sobre Sociedades) y 5 (referido al resto de tributos) de este trabajo.

2.3. Cooperativas especialmente protegidas

Esta clase de cooperativas goza de una protección fiscal mayor que las protegidas. Esos beneficios fiscales extra están recogidos principalmente en el artículo 34 LRFC y serán analizados en el epígrafe 4.3 del presente trabajo.

A la vista de su regulación legal, resulta necesario diferenciar entre las cooperativas especialmente protegidas de primer grado y de segundo grado, porque tienen una regulación distinta, sin olvidar que el artículo 7 de la LRFC establece un *numerus clausus* de cooperativas que van a ser consideradas especialmente protegidas: de trabajo asociado, agroalimentarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumidores y usuarios.

Cabe cuestionar, como hace Arana Landín (2011)²⁷, esta limitación de la protección fiscal especial sólo a algunas de las categorías de sociedades cooperativas y cabe cuestionar además si el elenco seleccionado por el legislador es el más correcto. No se trata de una cuestión menor, porque, como subraya la misma autora, *“si (...) existe un mandato constitucional de fomento del cooperativismo y ello implica una directriz imperativa para los poderes públicos, parece claro que, se entienda como se entienda el mandato, resulta obligatorio impulsar a las cooperativas, y la protección fiscal que tienen las simplemente protegidas resulta bastante escasa para considerar que se cumple con el mandato de fomento de las mismas”*.

En este mismo sentido, Calvo Ortega (2005)²⁸ señaló antes que ella que la defensa de los consumidores y usuarios constituye una actividad protegida por la propia Constitución Española en su artículo 51, y, en consecuencia, las cooperativas de consumidores y usuarios están de forma correcta especialmente protegidas, pero la vivienda también es un bien protegido por la Constitución Española en su artículo 47, y, sin embargo, las cooperativas de viviendas no están especialmente protegidas.

En suma, llama poderosamente la atención que los criterios utilizados por el legislador para distinguir las cooperativas protegidas y las cooperativas especialmente protegidas no estén

²⁷ Régimen fiscal de las cooperativas, ob. cit., pág. 104.

²⁸ Calvo Ortega, R., «Entidades de economía social: razones para una fiscalidad específica», dentro de la obra colectiva *Fiscalidad de las entidades de economía social* dirigida por él y publicada por la editorial Civitas, Madrid, 2005, pág. 34.

respaldados por ningún tipo de justificación constitucional, como debería ser, pues no existe principio tributario alguno que lo justifique.

2.3.1. Cooperativas de primer grado especialmente protegidas

Los requisitos que deben cumplir cada una de las modalidades de cooperativas para ser consideradas como especialmente protegidas se encuentran en los siguientes artículos de la LRFC: artículo 8, para las cooperativas de trabajo asociado; artículo 9, para las cooperativas agroalimentarias; artículo 10, para las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra; artículo 11, para las cooperativas del mar; y artículo 12, para las cooperativas de consumidores y usuarios.

Los requisitos para que una cooperativa de trabajo asociado pueda ser considerada especialmente protegida vienen recogidos en el artículo 8 LRFC y son: (i) que asocien a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros; (ii) que el importe medio de sus retribuciones totales efectivamente devengada no excedan del 200 % de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación respecto a la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena, y (iii) que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 10 % del total de sus socios. Además, la cooperativa podrá emplear trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación, sin perder su condición de especialmente protegida, siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 20 % del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios.

En cuanto a esta clase de cooperativas, cabe destacar lo establecido en el apartado cuarto del citado artículo 8 LRFC, según el cual: “*A efectos fiscales, se asimilará a las Cooperativas de Trabajo Asociado cualquier otra que, conforme a sus estatutos, adopte la forma de trabajo asociado (...)*”. Es decir, se asimilan a estas, aun cuando, formalmente, se califique en otra categoría. El resto de los requisitos contemplados en este artículo en referencia a esta modalidad de cooperativas se trata de limitaciones en cuanto a la naturaleza de sus miembros, a las retribuciones y al número de trabajadores asalariados.

El artículo 9 LRFC recoge los requisitos que deben cumplir las cooperativas agroalimentarias para ser consideradas especialmente protegidas. Estos requisitos son los siguientes: (i) que asocien a titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas; (ii) que las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes a los bienes de naturaleza

rústica de cada socio, cuyas producciones se incorporen a la actividad de la cooperativa, no excedan de 95.000 euros (modificándose este importe anualmente según los coeficientes de actualización aplicables al valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza rústica establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado), y (iii) que en la realización de sus actividades agrarias respeten los siguientes límites: a) Que las materias, productos o servicios adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento por la cooperativa, sean destinados exclusivamente a sus propias instalaciones o a las explotaciones de sus socios (con ciertas excepciones), y b) Que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan o comercialicen productos procedentes de otras explotaciones, similares a los de las explotaciones de la Cooperativa o de sus socios, en cuantía superior, durante cada ejercicio económico, al 50 por ciento del importe obtenido por los productos propios.

Las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra se considerarán especialmente protegidas, según el artículo 10 LRFC, si cumplen los cinco siguientes requisitos: (i) que sus socios sean personas físicas titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras, u otros bienes inmuebles susceptibles de explotación agraria, que cedan dichos derechos a la cooperativa independientemente de que presten o no su trabajo en la misma o que sean personas físicas que presten su trabajo en ella sin ceder derechos de disfrute sobre bienes; (ii) que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 20 % del total de socios trabajadores, sin perjuicio de lo cual, la cooperativa podrá emplear trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación, siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 40 % del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios trabajadores; (iii) que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan, comercialicen productos de explotaciones ajenas en cuantía superior, en cada ejercicio económico, al 5 % del precio de mercado obtenido por los productos que procedan de la actividad de la cooperativa; (iv) que el total importe de las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de la cooperativa, dividido por el número de sus socios, tanto trabajadores como cedentes de derechos de explotación, no exceda de 39.000 euros, y (v) que ningún socio ceda a la cooperativa tierras y otros bienes inmuebles que excedan del tercio del valor total de los integrados en la explotación, salvo que se trate de entes públicos o sociedades en cuyo capital los entes públicos participen mayoritariamente.

Los requisitos que deben cumplir las cooperativas del mar para considerarse especialmente protegidas vienen recogidos en el artículo 11 LRFC y son los siguientes: (i) que asocien a personas físicas que sean pescadores, armadores de embarcaciones, titulares de viveros de algas o de cetáceas, mariscadores, concesionarios de explotaciones de pesca; (ii) que el volumen de las ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico, dentro o fuera de la cooperativa, por cada uno de los socios, no supere el límite cuantitativo establecido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación del Régimen de Estimación Objetiva Singular²⁹, y (iii) que en la realización de sus actividades pesqueras respeten los siguientes límites: a) Que las materias, productos o servicios, adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento, por la cooperativa, no sean cedidos a terceros no socios, salvo que se trate de los remanentes ordinarios de la actividad cooperativa o cuando la cesión sea consecuencia de circunstancias no imputables a la cooperativa, y b) Que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan o comercialicen productos procedentes de otras explotaciones, similares a los de las explotaciones de la cooperativa o de sus socios, en cuantía superior, por cada ejercicio económico, al 5 % del precio de mercado obtenido por los productos propios, o al 40 % del mismo precio, si así lo prevén sus estatutos.

Finalmente, los requisitos que deben cumplir las cooperativas de consumidores y usuarios vienen determinados en el artículo 12 LRFC y son los siguientes: (i) que la media de las retribuciones totales de los socios de trabajo, incluidos en su caso los retornos cooperativos a que tuvieran derecho, no excedan del 200 % de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad, que hubieran debido percibir si su situación respecto a la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena, y (ii) que las ventas efectuadas a personas no asociadas no excedan del 10 % del total de las realizadas por la cooperativa en cada ejercicio económico o del 50 %, si así lo prevén sus estatutos.

2.3.2. Cooperativas de segundo grado especialmente protegidas

Las cooperativas de segundo grado disfrutarán de protección fiscal especial cuando no incurran en causas de pérdida de la condición fiscalmente protegida y asocien exclusivamente a cooperativas especialmente protegidas.

²⁹ Según la Agencia Tributaria, a partir de 2021 este límite cuantitativo es de 150.000 euros, salvo para las operaciones en las que exista la obligación de expedir factura cuando el destinatario sea empresario, en cuyo caso será de 75.000 euros. Fuente: [Estimación Objetiva - Agencia Tributaria](#), recuperado el 20/04/2021.

Si asocian a cooperativas protegidas y a cooperativas especialmente protegidas, de todos los beneficios fiscales reconocidos en el artículo 34 LRFC a las cooperativas especialmente protegidas, sólo les será aplicable la bonificación del 50 % de la cuota íntegra en el Impuesto sobre Sociedades y exclusivamente sobre *“la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas”* (artículo 35 LRFC).

3. PÉRDIDA DE LA CONDICIÓN DE COOPERATIVA FISCALMENTE PROTEGIDA

Es necesario advertir para empezar la importancia de no confundir la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida y la pérdida de la condición de cooperativa especialmente protegida.

La primera situación se produce, en todo caso, por la concurrencia de alguna de las causas del artículo 13 LRFC —del artículo 39.2 LRFC, en el caso de las cooperativas de crédito—, mientras que la segunda situación sólo tiene lugar cuando faltan los requisitos necesarios para que una cooperativa sea especialmente protegida fiscalmente, conforme a lo previsto en los artículos 7 a 12 LRFC. Por consiguiente, una cooperativa con protección fiscal especial se puede convertir en una cooperativa con protección fiscal normal, si deja reunir los requisitos de los artículos 7 a 12 LRFC y no incurre en ninguna de las causas del artículo 13 LRFC, mientras que se convertirá en una cooperativa sin protección fiscal cuando incurra en alguna de las causas del artículo 13 LRFC. Esta conversión en cooperativa sin protección fiscal se producirá también cuando una cooperativa con protección fiscal “normal” incurra en alguna de las causas de artículo 13 LRFC.

La pérdida de esta protección fiscal opera automáticamente, sin necesidad de que exista un acto administrativo que la declare, al igual que sucede con la adquisición de esta protección fiscal, y lo propio acontece con la recuperación de la protección fiscal perdida, en cuanto se deja de incurrir en la causa de pérdida, automáticamente se readquiere el carácter de cooperativa protegida fiscalmente. En suma, la adquisición, pérdida y recuperación de la protección fiscal se anuda automáticamente al cumplimiento o incumplimiento de los requisitos legalmente exigidos.

Las consecuencias principales de la pérdida de protección fiscal de una cooperativa son tres: (i) serán tratadas desde que se produzca la causa que motive la pérdida como cooperativas no protegidas fiscalmente; (ii) se verán privadas de todos aquellos beneficios tributarios disfrutados en el ejercicio económico en el que incurran en causa de pérdida de protección,

y (iii) podrán ser sancionadas si hubieran cometido alguna infracción tributaria en ese proceso, conforme a lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT», en lo sucesivo].

El artículo 13 LRFC realiza una enumeración exhaustiva de todas y cada una de las posibles causas de pérdida de la protección fiscal. Para analizar estas causas se van a agrupar en cinco grupos o categorías generales, tal y como hace Alguacil Marí (2011)³⁰:

1. Incumplir las normas y principios sobre fondos obligatorios.
2. Incumplir las normas sobre régimen económico.
3. Desvirtuar el papel secundario del capital sobre la actividad.
4. Incumplir las exigencias derivadas del principio mutuo.
5. Concurrir causas de finalización de la sociedad cooperativa.

El artículo 39.2 LRFC establece ciertas peculiaridades para las cooperativas de crédito: se les aplican algunas causas específicas de pérdida de la protección fiscal, que no están incluidas en el artículo 13 LRFC o en sustitución de las que están incluidas en los apartados 6, 9, 10 y 13 de dicho precepto, y se les aplican el resto de las causas generales de pérdida de la protección fiscal contempladas en el artículo 13 LRFC.

Procede, por tanto, examinar primero las causas generales de pérdida de la protección fiscal para todas las cooperativas y analizar después las causas específicas de pérdida de protección fiscal para las cooperativas de crédito.

3.1. Incumplir las normas y principios sobre fondos obligatorios

Constituyen causas de pérdida de la protección fiscal dentro de esta categoría las contenidas en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 13 LRFC³¹.

El Fondo de Reserva Obligatorio (en adelante «FRO») y el Fondo de Educación y Promoción (en adelante «FEP») son fondos sociales obligatorios y se encuentran regulados, respectivamente, en los artículos 55 y 56 de la Ley de Cooperativas, por lo que deben ser

³⁰ «Régimen Tributario I», dentro del libro colectivo, *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, ob. cit., pág. 195.

³¹ “1. No efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas. 2. Repartir entre los socios los Fondos de Reserva que tengan carácter de irrepartibles durante toda la vida de la Sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación. 3. Aplicar cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas de las previstas por la Ley.”

dotados en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas, si no se hace, se pierde la protección fiscal (apartado 1 del artículo 13 LRFC).

Los supuestos, condiciones y cuantía exigida para las dotaciones a estos fondos que deben respetarse para evitar perder la condición de cooperativa protegida están contenidos en los artículos 55.1 (en cuanto al FRO) y 56.4 (en cuanto al FEP) Ley de Cooperativas.

Al FRO se destinan necesariamente: a) Los porcentajes de los excedentes cooperativos y de los beneficios extracooperativos y extraordinarios que establezcan los estatutos o fije la asamblea general (al menos un 20% de los primeros y un 50% de los segundos, según el artículo 58 de la Ley de Cooperativas); b) Las deducciones sobre las aportaciones obligatorias al capital social en la baja no justificada de socios; c) Las cuotas de ingreso de los socios cuando estén previstas en los estatutos o las establezca la asamblea general, y d) Los resultados de las operaciones de suministro, entregas de productos o servicios a la otra cooperativa firmante de un acuerdo inter-cooperativo.

Mientras que al FEP se destinan necesariamente: a) Los porcentajes de los excedentes cooperativos o de los resultados que establezcan los estatutos o fije la asamblea general (al menos un 5%, según el artículo 58 de la Ley de Cooperativas), y b) Las sanciones económicas que imponga la cooperativa a sus socios.

El FRO está destinado, como indica el apartado 1 del artículo 55 de la Ley de Cooperativas, a la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa, y el FEP, como indica el apartado 1 del artículo 56 de la Ley de Cooperativas, a actividades en beneficio de los socios y trabajadores y a la comunidad en general, con fines educativos, sociales y de fomento del desarrollo del cooperativismo; tanto uno como otro fondo son irrepartibles entre los socios, por lo que el reparto de estos fondos durante la vida de la sociedad y del activo sobrante en el momento de su liquidación constituye una segunda causa de pérdida de la condición de cooperativa protegida (apartado 2 del artículo 13 LRFC).

Dentro de esta categoría, se incluye como tercera causa de pérdida de la protección fiscal la aplicación de las cantidades del FEP a finalidades distintas de las previstas legalmente (apartado 3 del artículo 13 LRFC). Dichas finalidades vienen recogidas en el artículo 56.1 de la Ley de Cooperativas y son las siguientes: “*a) La formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos, o en materias específicas de su actividad societaria o laboral y demás actividades cooperativas. b) La difusión del cooperativismo, así como la promoción de las relaciones intercooperativas. c) La promoción cultural, profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad en general, así como la mejora de la calidad de vida y del desarrollo comunitario y las acciones de protección medioambiental.*” El Tribunal Supremo

sostiene que aplicar las cantidades del Fondo de Educación y Promoción al pago de determinados importes monetarios a los empleados y cooperativistas en función del número de hijos que se encuentran cursando estudios oficiales, es decir, la prestación de ayudas de escolaridad para los hijos de los cooperativistas y empleados, considerando la entidad tales ayudas como una retribución de los socios y empleados, constituye una finalidad distinta de las previstas por la Ley³².

3.2. Incumplir las normas sobre régimen económico

Pertenece a esta segunda categoría las causas de pérdida de la protección fiscal contenidas en los apartados 4 y 7 del artículo 13 LRFC³³.

El apartado 4 del artículo 13 LRFC establece como causa de pérdida de protección el incumplimiento de las normas sobre el destino del resultado de la regularización del balance o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social. Para evitar incurrir en esta causa, la cooperativa debe cumplir con lo previsto en el artículo 49.2 de la Ley de Cooperativas, según el cual: *“Una vez se cumplan los requisitos exigidos para la disponibilidad de la plusvalía resultante, ésta se destinará por la cooperativa, en uno o más ejercicios, conforme a lo previsto en los Estatutos o, en su defecto, por acuerdo de la Asamblea General, a la actualización del valor de las aportaciones al capital social de los socios o al incremento de los fondos de reserva, obligatorios o voluntarios, en la proporción que se estime conveniente, respetando, en todo caso, las limitaciones que en cuanto a disponibilidad establezca la normativa reguladora sobre actualización de balances. No obstante, cuando la cooperativa tenga pérdidas sin compensar, dicha plusvalía se aplicará, en primer lugar, a la compensación de las mismas y, el resto, a los destinos señalados anteriormente.”*

El apartado 7 del artículo 13 LRFC dispone que será causa de pérdida de la protección 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. El precepto legal que regula la imputación de pérdidas es el artículo 59 de la Ley de Cooperativas, cuyo apartado 1 dispone, literalmente, que *“[L]os Estatutos deberán fijar los criterios para la compensación de las pérdidas, siendo válido imputarlas a una cuenta especial para su amortización con cargo a futuros resultados positivos, dentro del plazo máximo de siete años.”*

³² Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo 7487/2012, de 19 de noviembre, FD 3 (ECLI:ES:TS:2012:7487).

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

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

No obstante, el apartado 2 de dicho artículo 59, establece que “[e]n la compensación de pérdidas la cooperativa habrá de sujetarse a las siguientes reglas: a) A los fondos de reserva voluntarios, si existiesen, podrá imputarse la totalidad de las pérdidas. b) Al fondo de reserva obligatorio podrán imputarse, como máximo, dependiendo del origen de las pérdidas, los porcentajes medios de los excedentes cooperativos o beneficios extracooperativos y extraordinarios que se hayan destinado a dicho fondo en los últimos cinco años o desde su constitución, si ésta no fuera anterior a dichos cinco años. c) La cuantía no compensada con los fondos obligatorios y voluntarios se imputará a los socios en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas por cada uno de ellos con la cooperativa”.

Pues bien, se incurre en esta causa de pérdida de protección si se vulnera cualquiera de las previsiones contenidas en este artículo.

3.3. Desvirtuar el papel secundario del capital sobre la actividad

En el grupo de causas que desvirtúan el papel secundario del capital sobre la actividad se encuentran las de los apartados 5, 6 y 8 del artículo 13 LRC³⁴).

En relación con la primera causa mencionada, la del apartado 5 del artículo 13, decir que serán los estatutos de la cooperativa los que determinarán si las aportaciones de los socios o asociados al capital social otorgan el derecho al devengo de intereses, por la parte efectivamente desembolsada. Por lo que si se liquidan intereses superiores a los establecidos se incurre en esa causa de pérdida de la protección fiscal.

En relación con la segunda de las causas mencionadas, la del apartado 6 del artículo 13 LRFC, cabe recordar que uno de los principios básicos del cooperativismo es la remuneración a las personas por su participación en la cooperativa en un sentido no económico, sino de participación laboral, según establece el apartado cuarto del artículo 58 de la Ley de Cooperativas³⁵, puesto que si las remuneraciones fueran con base en la aportación económica

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

“6. Cuando los retornos sociales fueran acreditados a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la Cooperativa o fuesen distribuidos a terceros no socios.”

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

³⁵ “El retorno cooperativo se acreditará a los socios en proporción a las actividades cooperativizadas realizadas por cada socio con la cooperativa. Los Estatutos o, en su defecto, la Asamblea General, por más de la mitad de los votos válidamente expresados, fijarán la forma de hacer efectivo el retorno cooperativo acreditado a cada socio.”

se trataría de una empresa capitalista y no de una cooperativa (Arana Landín, 2011)³⁶; de ahí la lógica de considerar como causa de pérdida de la protección la acreditación de retornos sociales a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa y, todavía con más razón, si se produce la distribución de retornos sociales a terceros no socios³⁷.

Por último, en relación con a la vulneración del límite legal de las aportaciones de los socios o asociados, causa de pérdida de la protección recogida en el apartado 8 del artículo 13 LRFC, se ha de tener en cuenta que dicho límite está contemplado en el artículo 45.6 de la Ley de Cooperativas, conforme al cual: *“En las cooperativas de primer grado el importe total de las aportaciones de cada socio no podrá exceder de un tercio del capital social excepto cuando se trate de sociedades cooperativas, entidades sin ánimo de lucro o sociedades participadas mayoritariamente por cooperativas. Para este tipo de socios se estará a lo que dispongan los Estatutos o acuerde la Asamblea General”*.

3.4. Incumplir las exigencias derivadas del principio mutual

Son causas de pérdida de la protección fiscal determinados comportamientos que pueden comprometer el carácter mutualista de la cooperativa, como son los regulados en los apartados 9, 10 y 11 del artículo 13 LRFC³⁸.

El apartado 9 del artículo 13 LRFC recoge como causa de pérdida de la protección fiscal la participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10%, en el capital social de entidades

³⁶ *Régimen fiscal de las cooperativas*, ob. cit., pág. 115.

³⁷ El Tribunal Supremo, en sentencia de 24 de enero de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:200), consideró como “terceros no socios” a los usufructuarios de acciones de la cooperativa.

³⁸ “9. Participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10 por 100, en el capital social de Entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40 por 100 cuando se trate de Entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa. El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50 por 100 de los recursos propios de la cooperativa. El Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar participaciones superiores, sin pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas Entidades”.

“10. La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes, así como el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización. Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por ciento del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida. A los efectos de la aplicación del límite establecido en el párrafo anterior, se asimilan a las operaciones con socios los ingresos obtenidos por las secciones de crédito de las cooperativas procedentes de cooperativas de crédito, inversiones en fondos públicos y en valores emitidos por empresas públicas”.

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

no cooperativas. Dicha participación puede alcanzar el 40% cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la cooperativa. Ahora bien, se establece un límite máximo, según el cual el conjunto de todas las participaciones en el capital social de entidades no cooperativas no puede superar el 50% de los recursos propios de la cooperativa.

El mismo apartado 9, en su último inciso, faculta al Ministerio de Hacienda a autorizar participaciones superiores sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en los que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades³⁹.

Para Martín Salcines (2006)⁴⁰, el silencio del Ministerio ante la solicitud de la cooperativa es negativo, por lo que supone la denegación de la solicitud, mientras que para Tejerizo López (2008)⁴¹ el silencio es positivo, por lo que supone la concesión de lo solicitado.

Pues bien, la cuestión es más compleja de lo que parece, puesto que, a pesar de que el artículo 103.4 LGT establece que “[e]n los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. [...]”, y que, a falta de esta regulación “[...] los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio”, la disposición adicional primera del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, denominada “Efectos de la falta de resolución en plazo de determinados procedimientos tributarios”, establece en su apartado uno que “[l]os procedimientos que se relacionan a continuación podrán entenderse desestimados por haber vencido el plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa” y en el número 66 incluye el

³⁹ Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo 4987/2001, FD 4 (ECLI:ES:TS:2001:4987): “El tiempo verbal, de presente, no de pasado ni de futuro, que emplea el precepto, tanto en su párrafo primero (“realicen”) como en el último (“coadyuva”), excluye la posibilidad, a efectos de otorgar la autorización, de atender a situaciones pasadas, que no coadyuven en el momento actual al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos, así como a situaciones futuras que se invoquen como una mera posibilidad, sin sustento, al menos, en una previsión actual y fundada de una futura contribución, asistencia o ayuda.”

⁴⁰ Martín Fernández, J; Martín Salcines, F y Rodríguez Márquez, J., *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Iustel, Madrid, 2006, pág. 91.

⁴¹ «El régimen tributario de las cooperativas en España. Aspectos generales», ob. cit., pág. 46.

“[p]rocedimiento para la autorización de porcentajes de participación en el capital social de entidades no cooperativas superiores a los previstos en el artículo 13.9.º de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas”.⁴² En consecuencia, la postura de Martín Salcines sería la correcta, a la vista del tenor literal del precepto reglamentario reproducido.

El apartado 10 del artículo 13 LRFC establece como causa de pérdida de la protección la realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos por las leyes. Este mismo apartado dispone además que ninguna cooperativa podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50% del total de las operaciones de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida, salvo cuando se trate de cooperativas de consumidores y usuarios que cumplan los requisitos del apartado 4 del artículo 12 LRFC (tener un mínimo de 30 socios de trabajo y 50 socios de consumo por cada socio de trabajo, entre otros).

En este apartado 10 del artículo 13 LRFC se enmarca también como causa de pérdida de la protección el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de las operaciones con terceros no socios. La disposición adicional sexta de la Ley de Cooperativas también prevé que la falta de contabilización separada de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida⁴³. El Tribunal Supremo sostiene que la pérdida de la protección de produce de manera absoluta, sin posibilidad de “atemperar o mitigar” esta consecuencia por la intensidad de la transgresión de la norma, es decir, que no es de aplicabilidad en este ámbito el principio de proporcionalidad⁴⁴.

El apartado 11 del artículo 13 LRFC incluye como causa de pérdida de la protección fiscal el empleo de trabajadores asalariados en número superior al autorizado por aquellas cooperativas respecto de las cuales exista tal limitación.

⁴² También este sentido resuelve la cuestión la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Recuperado de [Procedimientos Administrativos: Ministerio de Hacienda](#) el 13/07/2021.

⁴³ “Será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida la falta de contabilización separada de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios.”

⁴⁴ Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo 6135/2013, de 20 de diciembre (ECLI:ES:TS:2013:6135), FD 4: “La cooperativa recurrente ha incumplido los requisitos reclamados por la ley para acogerse al tipo de tributación privilegiada y como consecuencia ha perdido el derecho de acogerse a ese beneficio en el ejercicio en que se produjo la transgresión, al margen de su pretendida intensidad. [...] el artículo 13.10 de la Ley 20/1990 establece, como consecuencia del incumplimiento de alguno de los requisitos reclamados, la «pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida», sin ninguna posibilidad de atemperar o mitigar las consecuencias de cualquiera de los requisitos pedidos por la norma.”

En fin, para cerrar esta categoría de causas de pérdida de la protección fiscal, resulta necesario tener en cuenta el artículo 14 LRFC⁴⁵, conforme al cual, en relación con las causas de los apartados 10 (operaciones con terceros no socios) y 11 (contratación de personal asalariado) del artículo 13 LRFC, permite a los Delegados de Hacienda, mediante acuerdo escrito y motivado, autorizar que no se apliquen los límites previstos cuando, como consecuencia de circunstancias excepcionales no imputables a la propia sociedad cooperativa, esta necesite ampliar dichas actividades por plazo y cuantía determinados. El propio artículo 14 LRFC prevé el silencio positivo, transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud.

3.5. Concurrir causas de finalización de la sociedad cooperativa

Son causas de pérdida de la protección fiscal los supuestos regulados en los apartados 12 a 16 del artículo 13 LRFC⁴⁶ en los que la cooperativa está en proceso de finalización.

A este grupo pertenece, en primer lugar, la existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en un plazo de seis meses, contemplado en el apartado 12 del artículo 13 LRFC.

Con carácter general, según el artículo 8 de la Ley de Cooperativas, las cooperativas de primer grado deberán estar integradas, al menos, por tres socios; mientras que las cooperativas de segundo grado deberán estar constituidas por, al menos, dos cooperativas.

Pues bien, el mencionado apartado 12 del artículo 13 LRFC establece un plazo de seis meses para restablecer el número mínimo de socios, pero resulta que el artículo 70.1, letra d), de la Ley de Cooperativas fija ese plazo en un año⁴⁷, por lo que se puede dar el caso de que una

⁴⁵ “Los Delegados de Hacienda, mediante acuerdo escrito y motivado, podrán autorizar que no se apliquen los límites previstos en los artículos anteriores, para la realización de operaciones con terceros no socios y contratación de personal asalariado, cuando, como consecuencia de circunstancias excepcionales no imputables a la propia cooperativa, ésta necesite ampliar dichas actividades por plazo y cuantía determinados. Transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud sin que se haya notificado la resolución expresamente a la cooperativa, se entenderá otorgada la autorización.”

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

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

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

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

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

⁴⁷ “1. La sociedad cooperativa se disolverá: d) Por la reducción del número de socios por debajo de los mínimos establecidos en la presente Ley o del capital social por debajo del mínimo establecido estatutariamente, sin que se restablezcan en el plazo de un año.”

cooperativa pierda su protección fiscal por haber transcurrido el plazo de seis meses sin restablecer el número mínimo de socios, pero no se llegue a disolver por no llegar al año establecido en la Ley de Cooperativas.

Ocurre el mismo fenómeno con la siguiente causa de pérdida de la protección fiscal dentro de este mismo grupo, que es la contemplada en el apartado 13 del artículo 13 LRFC, por la reducción del capital social a una cantidad inferior a la mínima establecida estatutariamente, si no se restablece en el plazo legalmente previsto, debido a que la Ley de Cooperativas y la LRFC vuelven establecer plazos diferentes para este restablecimiento: seis meses en la LRFC y un año en el artículo 70.1, letra d), de la Ley de Cooperativas.

La paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años sin causa justificada es una causa de pérdida de protección fiscal, con arreglo al apartado 14 del artículo 13 LRFC, y también una causa de disolución de la cooperativa, conforme al artículo 70.1.c) de la Ley de Cooperativas⁴⁸.

Lo mismo sucede con la causa de pérdida de la protección fiscal contenida en el apartado 15 del artículo 13 LRFC, esto es, con la conclusión de la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada, pues también constituye una causa de disolución de la cooperativa, conforme al artículo 70.1.e) de la Ley de Cooperativas⁴⁹.

La última de las causas de pérdida de la protección fiscal de este grupo es la falta de auditoría externa en los casos señalados por la ley, contemplada en el apartado 16 y último del artículo 13 LRFC. Cuando alude a los casos señalados por la ley, se refiere, en concreto, al artículo 62.1 de la Ley de Cooperativas⁵⁰, que a su vez remite a la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

3.6. Pérdida de la protección fiscal de las cooperativas de crédito

Como se dijo anteriormente, las causas de pérdida de la protección fiscal de las cooperativas de créditos presentan ciertas peculiaridades, puesto que, según el artículo 39.2 LRFC,

⁴⁸ “1. La sociedad cooperativa se disolverá: c) Por la paralización de los órganos sociales o de la actividad cooperativizada durante dos años, sin causa justificada, de tal modo que imposibilite su funcionamiento.”

⁴⁹ “1. La sociedad cooperativa se disolverá: e) Por la realización del objeto social o la imposibilidad de su cumplimiento.”

⁵⁰ “Las sociedades cooperativas vendrán obligadas a auditar sus cuentas anuales y el informe de gestión en la forma y en los supuestos previstos en la Ley de Auditoría de Cuentas y sus normas de desarrollo o por cualquier otra norma legal de aplicación, así como cuando lo establezcan los Estatutos o lo acuerde la Asamblea General.”

perderán la condición de protegidas fiscalmente *“aquellas cooperativas de crédito que hayan sido sancionadas por la comisión de infracciones calificadas de graves o muy graves en la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, o incurran en alguna de las circunstancias previstas en el artículo 13 de esta Ley, con excepción de las contempladas en sus apartados 6, 9, 10 y 13 que, a efectos de su aplicación a las cooperativas de crédito, quedan sustituidas por las siguientes: (...)”*

La Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito ha sido derogada por lo que, en cuanto a las sanciones por la comisión de infracciones graves o muy graves, la regulación vigente es la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, en la que se establecen una serie de infracciones muy graves —artículo 92— y graves —artículo 93—, que las cooperativas de crédito deben evitar para no perder su condición de cooperativa protegida fiscalmente.

Las causas de pérdida de protección fiscal que establece el artículo 39.2 LRFC en sustitución de las contempladas en los apartados 6, 9, 10 y 13 del artículo 13 LRFC son las siguientes:

“a) Cuando los retornos fueran acreditados a los socios en proporción distinta a las operaciones realizadas con la cooperativa o fuesen distribuidos a terceros no socios. Si existieran socios de trabajo no se perderá la condición de protegida cuando los retornos que se les acrediten sean proporcionales a los anticipos laborales percibidos durante el ejercicio económico”.

La diferencia con el apartado 6 del artículo 13 LRFC se concreta en el siguiente añadido: *“[s]i existieran socios de trabajo no se perderá la condición de protegida cuando los retornos que se les acrediten sean proporcionales a los anticipos laborales percibidos durante el ejercicio económico”.*

“b) La participación de la cooperativa, en cuantía superior al 25 por ciento, en el capital social de entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá ser superior, cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa.

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

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

La diferencia con el apartado 9 del artículo 13 LRFC se encuentra en los porcentajes de participación en el capital social de otras entidades legalmente permitidos: (i) para las cooperativas de crédito hasta el 25 % en el capital social de entidades no cooperativas, mientras que sólo hasta el 10 % para las demás cooperativas, y (ii) un porcentaje superior a aquel 25 %, pero sin precisar límite máximo, cuando se trate de participación en el capital de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa, mientras que para las demás cooperativas ese porcentaje de participación en el capital social de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa se limita al 40 %.

“c) La realización de operaciones activas con terceros no socios en cuantía superior en el ejercicio económico al 50 por ciento de los recursos totales de la cooperativa.

No se computarán en el referido porcentaje las operaciones realizadas por las cooperativas de crédito con los socios de las cooperativas asociadas, las de colocación de los excesos de tesorería en el mercado interbancario, ni la adquisición de valores y activos financieros de renta fija para la cobertura de los coeficientes legales o para la colocación de los excesos de tesorería”.

No hay aquí coincidencias con el apartado 10 del artículo 13 LRFC al que sustituye.

“d) La reducción del capital social a una cantidad inferior al mínimo obligatorio que el Gobierno determine sin que se restablezca en el plazo reglamentario o la realización por la cooperativa de operaciones o servicios fuera de su ámbito estatutario sin haber realizado previamente la necesaria ampliación de capital y la preceptiva reforma del Estatuto”.

Tampoco aquí hay coincidencias reseñables con el apartado 13 del artículo 13 LRFC, al que sustituye.

4. LAS COOPERATIVAS EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

4.1. La aplicación de un régimen especial a las cooperativas en este impuesto.

Con arreglo a la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante «LIS»), «*[e]l Impuesto sobre Sociedades es un tributo directo y de naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con esta Ley*» (artículo 1), que «*se aplicará en todo el territorio español*» (artículo 2.1), sin perjuicio «*de los regímenes tributarios forales*» (artículo 2.2) y «*de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española*» (artículo 3).

Constituye el hecho imponible de este impuesto «*la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen*» (artículo 4.1) y tienen la condición de contribuyentes, «*las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, siempre que tengan su residencia en territorio español*» (artículo 7.1.a), y la tendrán cuando cumplan «*alguno de los siguientes requisitos: a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas. b) Que tengan su domicilio social en territorio español. c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español*» (artículo 8.1).

A la vista de lo expuesto, las sociedades cooperativas que tengan su residencia en territorio español serán sujetos pasivos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades⁵¹, puesto que no pueden ser calificadas como “sociedades civiles”, tal y como se ha visto en el subepígrafe 1.4 de este trabajo, dedicado al análisis de su naturaleza jurídica. Idéntica conclusión se obtenía con la previa regulación del Impuesto sobre Sociedades y con las anteriores a esta hasta llegar a la que estaba vigente cuando en 1990 se aprobó el régimen fiscal especial previsto en la LRFC⁵²: las sociedades cooperativas residentes son sujetos pasivos del impuesto.

Como se lee en el título de este epígrafe, a las sociedades cooperativas se les aplica un régimen especial en el Impuesto de Sociedades, sin perjuicio de la aplicación del régimen general con carácter supletorio, tal y como dispone el artículo 42.2 LIS para los regímenes especiales del específicamente regulados en la LIS⁵³, porque, tal y como defiende, entre otros muchos, Martín Salcines (2006)⁵⁴: “*La LRFC no contiene un tratamiento completo del impuesto que grava la renta de las cooperativas. Por el contrario, se limita a establecer ciertas particularidades y a introducir un conjunto de incentivos fiscales. En todo lo demás, por tanto, se aplican con normalidad las previsiones de la LIS*”. En efecto, aunque el régimen fiscal especial de las cooperativas no esté regulado en la LIS, no hay razones para no aplicar la misma regla prevista en su artículo 42.2 para los regímenes especiales que regula en su Título VII: las normas especiales se aplicarán con carácter preferente y las normas generales con carácter supletorio.

⁵¹ Ténganse en cuenta los regímenes forales de los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa y de la Comunidad Foral de Navarra.

⁵² Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁵³ “Las normas contenidas en este título se aplicarán, con carácter preferente, respecto de las previstas en el resto de títulos de esta Ley, que tendrán carácter supletorio”.

⁵⁴ *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, ob. cit., pág. 97.

Se puede sostener, siguiendo a Alguacil Marí (2011)⁵⁵, que este régimen fiscal especial de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades cuenta tanto con normas de mero ajuste como con auténticos beneficios fiscales. Las primeras son disposiciones que intentan adecuar el impuesto a la específica idiosincrasia de las cooperativas, mientras que la función de las segundas es la incentivación fiscal de estas.

Las normas de ajuste son de aplicación a todas las cooperativas, incluso a las no protegidas fiscalmente, si están regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas. Estas disposiciones de ajuste son, en sustancia, las relativas a: (i) la valoración de las operaciones cooperativizadas, (ii) la separación de las partidas y deducibilidad de las cantidades destinadas al FEP, (iii) la reducción de las dotaciones al FRO, (iv) la compensación de cuotas negativas y (v) las deducciones por doble imposición.

Los beneficios fiscales en cambio sólo están destinados a las cooperativas protegidas y a las cooperativas especialmente protegidas. El artículo 33 LRFC establece para las cooperativas protegidas supuestos de libertad de amortización, en el apartado 3, y tipos de gravamen específicos, en el apartado 2. Mientras que las cooperativas especialmente protegidas, con arreglo a lo previsto en el artículo 34 LRFC, además de con los anteriores beneficios fiscales, cuentan con una importante bonificación en la cuota.

Añádase a lo anterior que estarán parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, en los términos previstos por el Capítulo XIV del Título VII LIS, las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas [artículo 9.3.b) LIS], régimen que se estudiará en el epígrafe 4.5 de este trabajo.

Por último, cabe destacar que las sociedades cooperativas pueden ver ampliado su abanico de beneficios fiscales, habida cuenta del régimen tributario especial del que gozan las entidades de reducida dimensión en el Impuesto de Sociedades. Este régimen se encuentra regulado en el Capítulo XI del Título VII LIS (artículos 101 a 105) y los incentivos fiscales que contiene «*se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros*» (artículo 101 LIS).

Como sostienen Martín Fernández, Martín Salcines y Rodríguez Márquez⁵⁶, la mayor parte de las cooperativas pueden quedar encuadradas en este régimen especial, si se tiene en cuenta la realidad del movimiento cooperativo en nuestro país, donde estas sociedades no suelen

⁵⁵ Confróntese con Alguacil Marí, M.P., «Régimen Tributario II», en la obra *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal* coordinada por Fajardo García, G., ob. cit., pág. 212.

⁵⁶ *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, ob. cit., pág. 99.

tener, salvo contadas excepciones, un volumen muy elevado de ingresos. Asimismo, defienden estos autores que, con carácter general, se debe afirmar la compatibilidad entre este régimen y el régimen especial de la LRFC, pues no existe ninguna norma que establezca la exclusión de uno de ellos por la aplicación del otro. Y, en consecuencia, se debe concluir que aquellas cooperativas que cumplan con el requisito de la cifra de negocios del artículo 101 de la LIS podrán aplicar ambos tipos de incentivos fiscales, como si se tratara de cualquier otro tipo de sociedad.

Antes de adentrarse en el estudio de este régimen especial previsto para las cooperativas en la LRFC es conveniente realizar dos consideraciones previas. La primera es que en el examen de este régimen no se va a seguir la expuesta distinción entre normas de ajuste y beneficios fiscales como lo hace Alguacil Marí, sino la que responde a la estructura de los elementos de cuantificación de cualquier tributo variable. Y la segunda de las consideraciones es que el presente trabajo no contiene las posibles peculiaridades que tengan las cooperativas en su parcela fiscal, a la vista de las competencias en materia tributaria de las que gozan los Territorios Históricos de Arava, Bizkaia y Gipuzkoa y la Comunidad Foral de Navarra contenidas, respectivamente, en la Norma Foral de Arava 16/1997, de 9 de junio, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas⁵⁷; en la Norma Foral de Bizkaia 6/2018, de 12 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia⁵⁸; en la Norma Foral de Gipuzkoa 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas⁵⁹; y en la Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, Reguladora del Régimen Fiscal de las Cooperativas de Navarra⁶⁰.

4.2. Reglas especiales de determinación de la base imponible

La base imponible correspondiente a las sociedades cooperativas se determina conforme al régimen general del Impuesto sobre Sociedades con las especialidades que a continuación se examinan.

⁵⁷ Boletín Oficial del Territorio Histórico de Arava de 18 de junio de 1997 (suplemento).

⁵⁸ Boletín Oficial de Bizkaia de 28 de diciembre de 2018.

⁵⁹ Boletín Oficial de Gipuzkoa de 30 de mayo de 1997.

⁶⁰ Boletín Oficial de Navarra de 4 de julio de 1994.

4.2.1. Libertad de amortización en las cooperativas protegidas

La amortización, según una de las definiciones del Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, es la depreciación de los bienes del inmovilizado de las empresas por su uso y disfrute u obsolescencia⁶¹.

El artículo 12 LIS, que lleva por título “Correcciones de valor: amortizaciones”, en su apartado 1, prevé que las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, del inmovilizado intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia, serán un gasto fiscal deducible⁶²; en su apartado 2, dispone, con carácter general, que el inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil y si la misma no puede ser estimada de modo fiable, la amortización será deducible con el límite máximo anual de la veintava parte de su importe, y con carácter particular para el fondo de comercio, que la amortización será deducible con el límite máximo de la veintava parte de su importe, y, finalmente, en su apartado 3, contempla supuestos tasados en los que está fiscalmente permitida la libertad de amortización⁶³.

El artículo 102 LIS prevé una específica libertad de amortización para las entidades que sean de reducida dimensión⁶⁴, conforme a lo previsto en el artículo 101 LIS.

⁶¹ Recuperado de <https://dpej.rae.es/lema/amortizaci%C3%B3n> el 05/06/2021.

⁶² El resto de ese apartado 1 del artículo 12 LIS se ocupa de preciar cuándo se considerará la depreciación como efectiva, a estos efectos.

⁶³ “3. No obstante, podrán amortizarse libremente:

a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.

b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

c) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

d) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.”

⁶⁴ “1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo anterior, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes

Finalmente, el artículo 33.3 LRFC prevé la *«libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, o, en su caso, de las Comunidades Autónomas»*. Sabido es que los elementos del activo fijo son bienes que no se pueden convertir en líquido a corto plazo, que son necesarios para el funcionamiento de la entidad y que no se destinan a la venta⁶⁵, como puede ser la maquinaria, los bienes inmuebles, el mobiliario de oficina de la cooperativa, etc.; que los elementos del activo fijo serán nuevos cuando no hayan sido utilizados previamente y que serán amortizables cuando se deprecien por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia⁶⁶.

Pese a que se ha postulado en el epígrafe 4.1 de este trabajo la posibilidad de disfrutar de los incentivos fiscales de las entidades de reducida dimensión por parte de las cooperativas, siguiendo a Martín Fernández, Martín Salcines y Rodríguez Márquez⁶⁷, hay que entender que el beneficio de libertad de amortización del artículo 33.3 LRFC no es compatible, respecto de los mismos bienes, con la libertad de amortización que prevé el mencionado artículo 102 LIS para las empresas de reducida dimensión, por lo que una cooperativa no podrá aplicar la libertad de amortización en un supuesto que el artículo 33.3 LRFC no lo permita con sustento en la compatibilidad entre el régimen especial de cooperativas y el régimen especial de entidades de reducida dimensión, porque siempre será de aplicación con carácter supletorio lo previsto en el régimen general, pero no en otro régimen especial del Impuesto sobre Sociedades. Por consiguiente, lo que sí cabrá es aplicar la libertad de amortización prevista en el artículo 12.3 LIS, cuando se den los requisitos contenidos en dicho precepto, pero no se den los exigidos por el artículo 33.3 LRFC.

El requisito principal exigido para disfrutar de la libertad de amortización del artículo 33.3 LRFC es que los elementos del activo fijo nuevo amortizables se hubieran adquirido en el plazo de tres años desde la inscripción de la cooperativa en el registro correspondiente.

Se debe añadir que el segundo párrafo del artículo 33.3 LRFC limita cuantitativamente la libertad de amortización que contempla, cuando dispone que “[l]a cantidad fiscalmente deducible

adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses. La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.”

⁶⁵ Recuperado de [Activo fijo - ¿Qué es un activo fijo? | Glosario contable de Debitoor](#) el 05/06/2021.

⁶⁶ Algo que no ocurre con los terrenos, por lo que se considera que no son amortizables.

⁶⁷ *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, ob. cit., pág. 111.

en concepto de libertad de amortización, una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio en cuantía no inferior a la mínima, no podrá exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y participaciones del personal asalariado.”

Decir finalmente que la libertad de amortización prevista para las cooperativas protegidas en el examinado artículo 33.3 LRFC no será aplicable a las cooperativas de crédito, por la expresa exclusión contemplada en el artículo 40.2 LRFC⁶⁸. Dicha exclusión está en sintonía con la permanente intención del legislador de privar de ciertos beneficios fiscales a las cooperativas de crédito por su función crediticia⁶⁹.

4.2.2. Valoración de las operaciones cooperativizadas

Las operaciones cooperativizadas son: las operaciones de compra a los socios de bienes o servicios y las operaciones de venta o prestación de servicios a estos en el desarrollo de la actividad económica habitual de la cooperativa (Alguacil Marí, 2011)⁷⁰.

En el artículo 17.1 LIS se establece como regla general que los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios del Código de Comercio, aunque corregidos por la aplicación de los preceptos de la LIS. Pues bien, el artículo 38 del Código de Comercio prevé que *«[e]l registro y la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados»*, y la norma de registro y valoración 10ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante «PGC»), actualmente vigente, dispone que *«[l]os bienes, servicios y otros activos comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción»*.

Por una parte, como en las cooperativas los clientes o suministradores son asimismo socios, dada la inexistencia de fuerzas de mercado en la determinación de los precios de las operaciones, dicho precio podría servir para transferir beneficios de la cooperativa a los socios y viceversa.⁷¹

⁶⁸ “A las Cooperativas de Crédito a que se refiere el artículo anterior les serán de aplicación los siguientes beneficios fiscales: [...] 2. Los contemplados en el artículo 33 que les sean aplicables por su naturaleza y actividades, con excepción de los regulados en los apartados 2 y 3 de dicho precepto.”

⁶⁹ De hecho, sus beneficios fiscales son regulados de forma separada de los del resto de cooperativas, vía artículo 39 LRFC.

⁷⁰ «Régimen Tributario II», ob. cit., pág. 215.

⁷¹ Confróntese con «Régimen Tributario II», ob. cit., pág. 216.

Por otra parte, el que haya operaciones dentro de estas relaciones socio-cooperativa o viceversa no siempre supone que tenga que existir un precio de transferencia alterado, ni ningún otro tipo de reducción fraudulenta de la carga tributaria. Simplemente, el legislador infiere la posibilidad de que, dado que no se trata de partes contrapuestas con distintos intereses o de operaciones donde no se puede deducir la existencia de una competencia, podrían llegar a un acuerdo para alterar los precios con respecto al que se daría de encontrarse la misma operación realizada entre partes independientes, conocido como precio de mercado.⁷²

Debido a lo expuesto, para las sociedades en general, el Legislador ha introducido el supuesto de las operaciones vinculadas en el artículo 18 LIS y cabe preguntarse si dicho precepto es también de aplicación a las operaciones cooperativizadas.

El apartado 2 del artículo 18 LIS integra como personas o entidades vinculadas, a estos efectos:

«a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores. [...]

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.»

Donde parece que se pueden enmarcar las operaciones cooperativizadas es en la letra a) “una entidad y sus socios o partícipes”, sin embargo, con respecto a la inclusión o no de la relación cooperativa-socio dentro de este supuesto de vinculación, como advierte Arana Landín⁷³, cabría pensar que, de resultar aplicable, sólo lo sería cumpliendo el porcentaje mínimo del 25% de participación en la entidad, lo cual excluiría de la obligación de valorar a precio de

⁷² Confróntese con *Régimen fiscal de las cooperativas*, ob. cit. pág. 133.

⁷³ *Régimen fiscal de las cooperativas*, ob. cit., pág. 137.

mercado las operaciones realizadas entre una cooperativa y sus socios en el ámbito de su objeto social cuando la participación de los mismos fuera inferior al referido porcentaje. Pero evidentemente esto no puede ser así, por mor de lo previsto en el artículo 15.1 LRFC⁷⁴, puesto que si no resulta aplicable la norma general por existir una norma especial en los casos en que no se llegue al referido porcentaje, tampoco será aplicable la norma general en el resto de supuestos. Por consiguiente, en las operaciones cooperativizadas será siempre de aplicación la norma especial, esto es, el artículo 15 LRFC, precepto que establece las reglas por las que se debe regir la valoración de dichas operaciones.

El apartado 1 de dicho artículo 15 prevé que las operaciones cooperativizadas se computarán por su valor de mercado.

El apartado 2 define, en su primer inciso, el valor de mercado como *«el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sea concertado entre partes independientes por dichas operaciones»*. Para el supuesto de inexistencia de comparables, prevé, en su segundo inciso, el siguiente método de determinación de valor de mercado en tales casos: rebajar del precio de venta obtenido el margen bruto habitual para la clase de operación realizada⁷⁵. Y ante las dificultades que puede generar la determinación del precio de mercado, contempla dos reglas especiales en su tercer y cuarto inciso: *«el importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo se calculará conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena»* (tercer inciso) y *«la cesión de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles a las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra se valorará por la renta usual de la zona para dichas cesiones»* (cuarto inciso).

Finalmente, el apartado 3 de este artículo 15 establece excepciones a la regla de valoración por el precio de mercado, que prácticamente la vacían de contenido para los supuestos que contempla:

- (i) Cuando se trate de cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, *«se computará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se*

⁷⁴ “Las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado.”

⁷⁵ Literalmente, dispone: “Cuando no se produzcan operaciones significativas entre partes independientes dentro de la zona que, conforme a las normas estatutarias, actúe la cooperativa, el valor de mercado de las entregas efectuadas por los socios se determinará rebajando del precio de venta obtenido por ésta el margen bruto habitual para las actividades de comercialización o transformación realizadas.”

hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario se aplicará este último.

- (ii) Cuando se trate de cooperativas agrarias, se aplicará el sistema que acaba de ser expuesto *«tanto para los servicios y suministros que la cooperativa realice a sus socios como para que los socios realicen o entreguen a la cooperativa».*

Estas excepciones responden a que esas clases de cooperativas tienen como su razón de ser precisamente la obtención de productos y servicios a un precio inferior al del mercado, con lo cual la finalidad de las normas sobre operaciones cooperativizadas podría chocar de lleno con el espíritu de dichas entidades⁷⁶. Lo cierto es empero que estas reglas del artículo 15.3 LRFC imposibilitan la obtención de pérdidas fiscales por estas actividades cooperativizadas a las cooperativas incluidas en su ámbito de aplicación que las realizan, ya que los ingresos han de igualar, como mínimo, el coste de las mismas.⁷⁷

4.2.3. Separación de las partidas: resultados cooperativos y extracooperativos

Conforme al artículo 16.1 LRFC, *«para la determinación de la base imponible se considerarán separadamente los resultados cooperativos y los extracooperativos».* Esta obligación se sustenta, fundamentalmente, en el distinto trato que se otorga a esos resultados fiscalmente hablando; en particular, el diferente tipo de gravamen que se les aplica, como se verá en el epígrafe 4.2.2 de este trabajo.

Para la determinación de estos resultados cooperativos y extracooperativos se imputan a los ingresos de una u otra clase, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa (artículo 16.4 LRFC).

Los resultados cooperativos se obtienen aplicando lo previsto en los artículos 17 a 20 LRFC y los resultados extracooperativos aplicando lo dispuesto en los artículos 21 y 22 LRFC.

4.2.3.1. Resultados cooperativos

Se consideran ingresos cooperativos, según el artículo 17 LRFC, los siguientes:

- (1) Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios; es decir, su actividad principal.

⁷⁶ Confróntese con *Régimen fiscal de las cooperativas*, ob. cit., pág. 139.

⁷⁷ Confróntese con «Régimen Tributario II», ob. cit., pág. 216.

(2) Las cuotas periódicas satisfechas por los socios, aquí se hacer referencia a las aportaciones sociales, tanto obligatorias como voluntarias previstas en los artículos 45 y siguientes de la Ley de Cooperativas.

(3) Las subvenciones corrientes⁷⁸.

(4) Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital⁷⁹ en la forma prevista en las normas contables que sean aplicables⁸⁰.

(5) Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.

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

⁷⁸ Son subvenciones corrientes las que se conceden normalmente para garantizar una rentabilidad mínima o compensar pérdidas ocasionadas en la actividad. Fuente: Agencia Estatal de Administración Tributaria, [Subvenciones corrientes y de capital: distinción - Agencia Tributaria](#), recuperado el 29/05/2021.

⁷⁹ Son subvenciones de capital las que tienen como finalidad primordial favorecer la instalación o inicio de la actividad, así como la realización de inversiones en inmovilizado (edificios, maquinaria, instalaciones, etc.) o de gastos de proyección plurianual. Fuente: Agencia Estatal de Administración Tributaria, [Subvenciones corrientes y de capital: distinción - Agencia Tributaria](#), recuperado el 29/05/2021.

⁸⁰ La norma de registro y valoración 18ª del PGC precisa cómo deben ser imputadas contablemente todas las subvenciones, atendiendo a la finalidad perseguida con la misma: “A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

– Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.”

Se consideran gastos cooperativos, con carácter general todos los gastos necesarios para la obtención de los ingresos cooperativos, conforme al artículo 16.4 LRFC, y con carácter especial los contemplados en el artículo 18 LRFC; a saber:

(1) El importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios, las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, estimados por su valor de mercado conforme a lo dispuesto en el artículo 15 LRFC, aunque figuren en contabilidad por un valor inferior.

(2) Las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio al FEP, con los requisitos que se señalan en el artículo 19 LRFC.

Dicho artículo 19 establece: en su apartado 1, que la cuantía deducible de la dotación al FEP no podrá exceder en cada ejercicio económico del 30% de los excedentes netos del mismo y que el fondo de aplicará conforme al plan que apruebe la Asamblea General de la cooperativa; en su apartado 2, que las dotaciones al FEP, así como las aplicaciones que requiera el plan, ya se trate de gastos corrientes o de inversiones para el inmovilizado, se reflejarán separadamente en la contabilidad social, en cuentas que indiquen claramente su afectación al FEP; en su apartado 4, que la aplicación del FEP a finalidades distintas de las aprobadas dará lugar, no sólo a la pérdida de la protección fiscal —véase el epígrafe 3 de este trabajo— sino también a la consideración como ingreso del ejercicio en que aquélla se produzca del importe indebidamente aplicado; en sus apartados 5 y 6, que al cierre de cada ejercicio se cargarán a una cuenta especial de resultados del FEP los saldos de las cuentas representativas de gastos y disminuciones patrimoniales del FEP y se abonarán a la misma cuenta los saldos de las cuentas representativas de ingresos e incrementos patrimoniales del FEP, y en su apartado 7, por un lado que el saldo de la cuenta de resultados del FEP así determinado se llevará a la cuenta del FEP y por otro que las partidas de gastos, pérdidas, ingresos y beneficios trasladados a la cuenta de resultados del FEP no se tendrán en cuenta para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la cooperativa.

(3) Los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones al capital social, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados. El tipo de interés básico que se tomará como referencia será el vigente en la fecha de cierre de cada ejercicio económico.

Por el contrario, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles para la determinación de la base imponible, además de los enumerados en el artículo 15 LIS, con

carácter general, los recogidos en el artículo 20 LRFC; esto es: (i) las cantidades distribuidas entre los socios de la cooperativa a cuenta de los excedentes y (ii) el exceso del valor asignado en cuentas a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, sobre su valor de mercado determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 15 LRFC.

4.2.3.2. Resultados extracooperativos

Para calcular el resultado extracooperativo resulta necesario conocer los conceptos que se deben considerar ingresos y gastos extracooperativos.

Siguiendo nuevamente a Alguacil Marí (2011)⁸¹, los ingresos extracooperativos se pueden clasificar en dos categorías (artículos 21 y 22 LRFC):

1ª. Los ingresos derivados del ejercicio de la actividad cooperativizada con no socios (artículo 21 LRFC).

2ª. Los ingresos no provenientes de la actividad cooperativizada, tales como:

- Los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa (artículo 21 LRFC).
- Los ingresos obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa (artículo 21 LRFC).
- Los incrementos o disminuciones patrimoniales (artículo 22.1 LRFC). No se consideran incrementos patrimoniales: *“a) Las aportaciones obligatorias o voluntarias de los socios y asociados al capital social, las cuotas de ingreso y las deducciones en las aportaciones obligatorias efectuadas por los socios en los supuestos de baja de los mismos en la cooperativa, destinadas al Fondo de Reserva Obligatorio. b) La compensación por los socios de las pérdidas sociales que les hayan sido imputadas. c) Los resultados de la regularización de los elementos del activo cuando así lo disponga la Ley especial que la autorice”* (artículo 22.2 LRFC). No se considerarán disminuciones patrimoniales: *«las reducciones del capital social por baja de los socios»* (artículo 22.3 LRFC).

En cuanto a esto último, cabe mencionar que desde la entrada en vigor de la regulación de la base imponible contenida en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se eliminó la clasificación de la renta en distintos componentes susceptibles de

⁸¹ «Régimen Tributario II», ob. cit., pág. 218.

integrar la base imponible del impuesto⁸². De modo que dentro del concepto de renta no se diferencian distintas categorías, como sí ocurre en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que el alcance actual de los mencionados incrementos y disminuciones de patrimonio en relación con las cooperativas es sinónimo al de “rentas”⁸³.

Los gastos extracooperativos serán los específicos para la obtención de esta clase de ingresos, conforme a la regla general prevista en el artículo 16.4 LRFC.

4.2.4. Reducción de la base imponible por las dotaciones al FRO

Como indica el artículo 16.5 LRFC, a efectos de liquidación, la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados [cooperativos y extracooperativos] se minorará en el 50 % de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al FRO.

Esta disposición se considera de ajuste, por lo que resulta de aplicación a todas las cooperativas, incluso a las que no reúnen los requisitos para adquirir la condición de fiscalmente protegidas (Alguacil Marí, 2011)⁸⁴.

Como sostiene Arana Landín (2011)⁸⁵, resulta lógico que las aportaciones al FEP (artículos 18.2 y 19 LRFC) y al FRO (artículo 16.5 LRFC) reduzcan la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, puesto que hay obligación legal de realizarlas y no son repartibles a los socios so pena de perder la protección fiscal.

Se debe destacar por último que, conforme al artículo 19.4 LRFC⁸⁶, si se produce el reparto entre los socios de la totalidad o de parte del FRO, el importe repartido será considerado en su integridad (y no sólo el 50 por ciento deducible) como ingreso del ejercicio en que se produzca el reparto, sin perjuicio de la consiguiente pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida *ex* artículo 13.2 LRFC, tal y como se ha visto en el subepígrafe 3.1 de

⁸² El artículo 10.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, disponía que “[l]a base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores”. En términos prácticamente idénticos el vigente artículo 10.1 LIS dispone que “[l]a base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores”.

⁸³ Confróntese con Galapero Flores, R., «Las variaciones patrimoniales en el Impuesto sobre sociedades», *Anuario de la Facultad de Derecho*. Universidad de Extremadura., núm. 16, 1998.

⁸⁴ «Régimen Tributario II», *ob. cit.*, pág. 222.

⁸⁵ *Régimen fiscal de las cooperativas*, *ob. cit.*, pág. 131.

⁸⁶ “La aplicación del Fondo a finalidades distintas de las aprobadas dará lugar, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 13, a la consideración como ingreso del ejercicio en que aquélla se produzca del importe indebidamente aplicado.

De igual forma se procederá con respecto a la parte del Fondo de Reserva Obligatorio que sea objeto de distribución entre los socios, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 13.”

este trabajo. Se constituye así una consecuencia complementaria (a parte de la pérdida de la protección fiscal) por el reparto de este fondo.

4.3. Reglas especiales de determinación de la cuota tributaria

En los tributos variables, como el Impuesto sobre Sociedades, la cuota tributaria es el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base liquidable [artículo 55.1.a) LGT].

En la determinación de la cuota tributaria correspondiente a las sociedades cooperativas se aplicarán las reglas generales del impuesto con las siguientes especialidades.

4.3.1. Tipos de gravamen

El apartado 1 del artículo 29 LIS dispone que el tipo general de gravamen para los contribuyentes será del 25 %. En este caso no existe debate sobre si se podría aplicar a las cooperativas el régimen especial de las entidades de reducida dimensión, puesto que estas últimas tributan al tipo general⁸⁷. No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 %, excepto si les correspondiera un tipo de gravamen inferior conforme al resto de los apartados de este artículo 29 LIS.

El artículo 33.2 LIS prevé los mismos tipos de gravamen para las cooperativas contemplados en el apartado 2 del artículo 29 LIS, *«tributarán al 20 por 100 las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo general»*, pero aclara que se aplicarán a la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados cooperativos y extracooperativos, respectivamente, lo que trae como consecuencia la posibilidad de que existan cuotas íntegras negativas, a diferencia de lo que sucede en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. La diferencia en el tipo de gravamen que se aplica a los resultados cooperativos y a los extracooperativos justifica la necesidad de separación de las partidas que se ha plasmado en el epígrafe 4.2.3 de este trabajo (Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo 4534/2015, de 4 de noviembre, FD 8⁸⁸).

Conviene subrayar que las cooperativas no protegidas fiscalmente tributarán en el Impuesto de Sociedades al tipo de gravamen general, sin perjuicio de que puede serles de aplicación el tipo de gravamen del 15 % con el que cuentan las entidades de nueva creación.

⁸⁷ Recuperado de [4.3 Tipo de gravamen y cuota íntegra - Agencia Tributaria](#) el 3 de julio de 2021.

⁸⁸ ECLI:ES:TS:2015:4534.

En relación a esto último, cabe mencionar el supuesto específico de una cooperativa protegida fiscalmente que tenga la consideración de entidad de reciente creación y, en este sentido, según Atxabal Rada (2020)⁸⁹, si la cooperativa cumple los requisitos para ser considerada entidad de nueva creación podrá aplicar el gravamen del 15 %, tanto sobre los resultados cooperativos como sobre los resultados extracooperativos en el primer periodo impositivo que obtengan resultados positivos y el siguiente inmediato, al desaparecer toda referencia al tipo general del impuesto que resultase aplicable sobre los resultados extracooperativos. Esta tesis doctrinal tiene pleno sentido, puesto que de no ser así se podría dar la paradoja de que una cooperativa de reciente creación no protegida fiscalmente, por no cumplir los requisitos legalmente exigidos, tribute al tipo de gravamen del 15 % y una cooperativa fiscalmente protegida de reciente creación tribute al tipo de gravamen del 20 %, en atención a la aplicabilidad sin excepciones de la norma especial sobre el tipo de gravamen.

Sin perjuicio de lo anterior, el mismo apartado 2 del artículo 29 LIS prevé que *«las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán al tipo general, excepto por lo que se refiere a sus resultados extracooperativos, que tributarán al 30 por ciento»*. La aplicación de un tipo de gravamen incrementado a los resultados extracooperativos de las cooperativas de crédito se justifica en que esta clase de cooperativas, cuando obtienen resultados extracooperativos, se comportan como entidades de crédito y, en buena lógica, se les debe aplicar a tales resultados el mismo tipo de gravamen del 30 % aplicable a las entidades de crédito *ex* artículo 29.6 LIS⁹⁰. En consecuencia, el beneficio fiscal con el que contaban las cooperativas de crédito en el artículo 40.1 LRFC⁹¹ ha desaparecido, puesto que tributan al tipo general por sus resultados cooperativos, mientras que tributan al tipo incrementado del 30 % por sus resultados extracooperativos.

4.3.2. Compensación de cuotas negativas

Una diferencia importante entre las sociedades cooperativas y las otras sociedades en el Impuesto sobre Sociedades es el tratamiento que reciben las pérdidas fiscales pendientes de compensación.

⁸⁹ Atxabal Rada, A., «Las medidas fiscales para favorecer el emprendimiento por las cooperativas», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, vol. 133.

⁹⁰ «Tributarán al tipo del 30 por ciento las entidades de crédito [...].»

⁹¹ «En el Impuesto sobre Sociedades, la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos se gravará al tipo del 26 por 100. La base imponible correspondiente a los resultados extracooperativos, que deberán ser contabilizados separadamente, se gravará al tipo general del impuesto. [...]».

El artículo 24 LRFC regula para las sociedades cooperativas la compensación de cuotas negativas que sustituye a la compensación de bases imponibles negativas prevista con carácter general en el artículo 26 LIS, que no será aplicable a las cooperativas (artículo 24.2 LRFC).

El artículo 24.1 LRFC establece que el importe de la cuota íntegra —entendida como suma algebraica resultante de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes *ex* artículo 23 LRFC—, en el caso de resultar negativo, se podrá compensar con las cuotas íntegras positivas de los periodos impositivos siguientes, con el límite del 70 % de la cuota íntegra positiva previa a la compensación. Si bien, en todo caso, serán compensables en el período impositivo cuotas íntegras negativas por el importe que resulte de multiplicar un millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad.

Los dos límites cuantitativos expuestos deben ser conjugados y, en esencia, coinciden con los establecidos con carácter general en el artículo 26 LIS, sólo que allí operan sobre la base imponible y aquí sobre la cuota. Es por ello por lo que se debe aplicar el tipo de gravamen, pese a que la base imponible resulte negativa, como se ha visto en el epígrafe anterior de este trabajo.

El párrafo segundo del artículo 24.1 LRFC traslada a la compensación de cuotas negativas por las cooperativas lo establecido para compensación de bases imponibles negativas por otras sociedades en el artículo 26.5 LIS: establece un plazo de prescripción de 10 años del derecho de la Administración tributaria para iniciar el procedimiento de comprobación de las cuotas negativas compensadas o 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 aplicación, reiterando así lo que actualmente deriva del apartado 2 del artículo 66 bis LGT⁹², pero como aquel añade que, transcurrido dicho plazo decenal, el contribuyente deberá acreditar las cuotas negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

⁹² “El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.”

Como defiende Arana Landín (2011)⁹³, la diferencia entre la compensación de bases imponibles negativas prevista en general para las sociedades y la compensación de cuotas íntegras negativas prevista en particular para las cooperativas no persigue otorgar un trato fiscal favorable a estas últimas, se trata de una mera norma de ajuste, consecuencia de la necesaria distinción entre los resultados cooperativos y extracooperativos, que evita el problema de decidir sobre la posibilidad o imposibilidad de compensar pérdidas procedentes de resultados cooperativos con beneficios procedentes de resultados extracooperativos y viceversa. En consecuencia, esta compensación de cuotas íntegras negativas será aplicable a todas las cooperativas (incluso a las cooperativas no protegidas fiscalmente), si están regularmente constituidas e inscritas en el correspondiente Registro de Cooperativas⁹⁴.

4.3.3. Bonificaciones en la cuota íntegra

Las bonificaciones y deducciones en la cuota íntegra contenidas en el Título VI. “Deuda tributaria” LIS resultan aplicables a las sociedades cooperativas, disfruten o no de protección fiscal, porque se incluyen dentro del régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Sin perjuicio de las anteriores, algunas cooperativas fiscalmente protegidas tienen derecho a otras bonificaciones en la cuota íntegra del impuesto; a saber:

En primer lugar, las cooperativas especialmente protegidas disfrutarán de una bonificación del 50 % de la cuota íntegra total (artículo 34.2 LRFC). Se trata, sin duda, del beneficio fiscal más importante del que disfrutaban las cooperativas especialmente protegidas, regido por la necesaria incentivación fiscal de las mismas.

En segundo lugar, las cooperativas de trabajo asociado fiscalmente protegidas que integren, al menos, un 50 % de socios minusválidos y que acrediten que, en el momento de constituirse la cooperativa, dichos socios se hallaban en situación de desempleo “gozarán de una bonificación del 90 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades durante los cinco primeros años de actividad social, en tanto se mantenga el referido porcentaje de socios” (disposición adicional tercera LRFC). Para valorar este relevante beneficio fiscal ha de tenerse en cuenta que: (i) redundará en beneficio de personas con un cierto riesgo de exclusión social; (ii) se limita a los cinco primeros años de actividad social, que normalmente serán los de menor beneficio, y (iii) afecta a una clase de cooperativas cuya función social es indudable⁹⁵.

⁹³ Confróntese con *Régimen fiscal de las cooperativas*, ob. cit. pág. 146.

⁹⁴ Confróntese con «Régimen Tributario II», ob. cit., pág. 212.

⁹⁵ Confróntese con *Régimen fiscal de las cooperativas*, ob. cit., pág. 162.

En tercer y último lugar, las cooperativas agrarias especialmente protegidas gozarán de una bonificación del 80 % de la cuota íntegra, si se califican como explotaciones asociativas prioritarias [artículo 14 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (en adelante «LMEA»)]. La cooperativa agraria especialmente protegida será explotación asociativa prioritaria si cumple todos los requisitos del artículo 5 LMEA⁹⁶ y la acreditación de esa circunstancia se producirá mediante su inscripción en el Catálogo General de Explotaciones Prioritarias (artículo 16.3 LMEA).

Para finalizar este subepígrafe del trabajo, conviene hacer mención:

- (i) Al artículo 25 LRF⁹⁷, titulado “Deducción por doble imposición”, para dejar claro que no aporta ninguna especialidad reseñable a las deducciones para evitar la doble imposición contenidas en los artículos 31 y 32 LIS, limitándose a reforzar la obligación de separar las partidas cooperativas y extracooperativas, y
- (ii) Al artículo 26 LRF⁹⁸, que lleva por título “Deducción por creación de empleo”, para afirmar que no plasma hoy en día ninguna especialidad en el régimen fiscal

⁹⁶ “Con carácter general, para que una explotación asociativa tenga la consideración de prioritaria, se requiere que la explotación posibilite la ocupación de, al menos, una unidad de trabajo agrario, y su renta unitaria de trabajo no sea inferior al 35 por 100 de la renta de referencia e inferior al 120 por 100 de ésta. Asimismo, deberá responder a cualquiera de las alternativas siguientes:

a) Ser sociedad cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o de trabajo asociado dentro de la actividad agraria.

b) Ser sociedad bajo cualquiera de las restantes formas jurídicas de las contempladas en el artículo 6, que cumpla alguno de los dos requisitos señalados a continuación:

Que al menos el 50 por 100 de los socios sean agricultores profesionales.

Que los dos tercios de los socios que sean responsables de la gestión y administración, cumplan los requisitos exigidos al agricultor profesional en cuanto a dedicación de trabajo y procedencia de rentas, referidos a la explotación asociativa, así como los señalados en las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo anterior, y que dos tercios, al menos, del volumen de trabajo desarrollado en la explotación sea aportado por socios que cumplan los requisitos anteriormente señalados.

c) Ser explotación asociativa que se constituya agrupando, al menos, dos terceras partes de la superficie de la explotación bajo una sola linde, sin que la superficie aportada por un solo socio supere el 40 por 100 de la superficie total de la explotación. En estas explotaciones asociativas, al menos un socio debe ser agricultor a título principal y cumplir las restantes exigencias establecidas en el apartado 1 del artículo 4 para los titulares de explotaciones familiares.”

⁹⁷ “La deducción por doble imposición de dividendos y retornos cooperativos o, en su caso, por doble imposición internacional, se practicará por las cooperativas aplicando el tipo de gravamen que corresponda en función del carácter cooperativo o extracooperativo de los rendimientos que originan dicha deducción.

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

⁹⁸ “La deducción por creación de empleo prevista en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, será de aplicación, además de en los supuestos y con los requisitos establecidos para cada ejercicio económico, a la admisión definitiva, una vez superado el período de prueba, de nuevos socios en las Cooperativas de Trabajo Asociado o, en general, de socios de trabajo en cualquier cooperativa.”

de las cooperativas, puesto que se refiere a la extinta deducción en la cuota contenida en el artículo 26 de la derogada Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

4.4. Reglas especiales sobre retenciones

El apartado 1 del artículo 28 LRFC establece, en su primer inciso, que las sociedades cooperativas están obligadas a practicar a sus socios y a terceros las retenciones que procedan de acuerdo con el ordenamiento vigente. Es decir, deben comportarse de igual forma que las sociedades en general, con las particularidades que introduce el Legislador en el segundo inciso del primer apartado y en el segundo apartado del mismo artículo 28 LRFC.

El segundo inciso del apartado 1 del artículo 28 prevé, para el supuesto de socios de cooperativas de trabajo asociado o de socios de trabajo de cualquier otra cooperativa, la necesidad de distinguir los rendimientos que procedan del trabajo personal de los correspondientes al capital mobiliario, considerándose rendimientos del trabajo el importe de los anticipos laborales, en cuantía no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente.

El apartado 2 del artículo 28 asimila, a efectos de retenciones, los retornos cooperativos a los dividendos de una sociedad de régimen general, por lo que estarán sometidos a retención por su naturaleza de rendimiento del capital mobiliario. Sin embargo, no todos los retornos cooperativos se consideran capital mobiliario y, por tanto, no todos estarán sujetos a retención, porque el artículo 29.1 LRFC establece que “[l]os retornos cooperativos no se considerarán rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no estarán sujetos a retención: a) Cuando se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio al mismo. b) Cuando se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores. c) Cuando se incorporen a un Fondo Especial, regulado por la Asamblea General, hasta tanto no transcurra el plazo de devolución al socio, se produzca la baja de éste o los destine a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social.”

En suma, como regla general, los retornos cooperativos se consideran rendimientos del capital mobiliario, por lo que están sometidos a retención, excepto cuando se incorporen al capital social, cuando se apliquen para compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores y cuando se incorporen a un fondo especial.

4.5. Régimen de exención parcial aplicable a las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

Conforme al artículo 117 Ley de Cooperativas, *«[L]as sociedades cooperativas podrán asociarse libre y voluntariamente en uniones, federaciones y confederaciones para la defensa y promoción de sus intereses, sin perjuicio de poder acogerse a otra fórmula asociativa conforme al derecho de asociación»*. Y, en este sentido, las uniones de cooperativas *«estarán constituidas por, al menos, tres cooperativas de la misma clase y podrán integrarse en otra unión ya existente o constituir una nueva unión de cooperativas»* (artículo 118.1 Ley de Cooperativas).

Con arreglo al artículo 119 Ley de Cooperativas, las federaciones de cooperativas *«podrán estar integradas por sociedades cooperativas o por uniones de cooperativas o por ambas»* (apartado 1), y para su constitución y funcionamiento *«será preciso que directamente, o a través de uniones que la integren, asocien, al menos, diez cooperativas que no sean todas de la misma clase»* (apartado 2).

Por último, el artículo 119 prosigue estableciendo que *«[L]as uniones de cooperativas y las federaciones de cooperativas podrán asociarse en confederaciones de cooperativas»* (apartado 3) y que para su constitución y funcionamiento *«serán precisas, al menos, tres federaciones de cooperativas que agrupen a cooperativas de, al menos, tres Comunidades Autónomas, aunque la sede de tales federaciones no radique en otras tantas Comunidades»* (apartado 4).

Descritas sinópticamente lo que son las uniones, las federaciones y las confederaciones de cooperativas, es necesario conocer sus especiales reglas fiscales. En este sentido, el apartado b) del artículo 36 LRFC establece la exención de este tipo de entidades del Impuesto sobre Sociedades en los términos establecidos en el hoy Capítulo XIV, “Régimen de entidades parcialmente exentas”, del Título VII, “Regímenes tributarios especiales”, LIS.

Al tratarse de un régimen de exención parcial, las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas sólo gozan de la exención de determinadas rentas. En efecto, conforme al artículo 110 LIS, estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes:

- a) Las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En el caso de las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas un claro ejemplo son las cuotas obligatorias satisfechas por los socios.
- b) Las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

c) Las rentas que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

La otra especialidad que compone este régimen de exención parcial es que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, conforme al artículo 111.2 LIS:

- (i) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas, ya que los ingresos obtenidos están exentos del impuesto, por lo que no genera la obligación de pago; y
- (ii) Las cantidades que constituyan la aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas de la letra a) del artículo 110 LIS, es decir, de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas.

Además de los citados beneficios con los que cuentan las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades, estas entidades disfrutan de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Actividades Económicas, que serán plasmados en el siguiente epígrafe.

5. OTROS BENEFICIOS FISCALES

El tratamiento fiscal favorable del que disfrutaban las cooperativas protegidas y especialmente protegidas no se limita al Impuesto de Sociedades, sino que se extiende a otros impuestos estatales y locales; en concreto: al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados («ITP y AJD», en adelante), al Impuesto sobre Bienes Inmuebles («IBI», en lo sucesivo) y al Impuesto sobre Actividades Económicas («IAE», a partir de aquí).

Al examen de estos otros beneficios fiscales se dedican los siguientes subepígrafes.

5.1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre [«TRITP y AJD»], establece los beneficios fiscales aplicables a las tres modalidades de gravamen previstas en el artículo 1 de dicho texto refundido:

transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados.

En la letra C) de ese artículo 45 se lee: *«Con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados A) y B) anteriores, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen las siguientes disposiciones: [...] 15.^a La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.»*

En consecuencia, se debe acudir a la LRFC para conocer los beneficios fiscales con los que cuentan las cooperativas protegidas y especialmente protegidas en el ITPAJD, donde se encuentran el artículo 33.1 y el artículo 34.1.

El artículo 33.1 LRFC establece la exención, aplicable a las cooperativas protegidas y especialmente protegidas, de cualquiera de los conceptos del ITPAJD que puedan serles de aplicación, *“salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del texto refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre”*, es decir, salvo el gravamen previsto en el hoy vigente artículo 31.1 TRITP y AJD⁹⁹ [la denominada “cuota fija” de la modalidad documentos notariales de actos jurídicos documentados], *“respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes: a) Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión. b) La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones. c) Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.”*

El artículo 34.1 LRFC dispone sólo para las cooperativas especialmente protegidas la exención total en el ITP y AJD de las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de los fines sociales y estatutarios de la cooperativa.

Finalmente, las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas disfrutarán, conforme al apartado a) del artículo 36 LRFC, de la *«[e]xención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para los mismos actos, contratos y operaciones que las cooperativas especialmente protegidas»*.

5.2. En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El artículo 73 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante «TRLHL»), titulado “Bonificaciones obligatorias”, establece en su apartado 3 que “[e]ndrán derecho a una bonificación

⁹⁹ “Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto”.

del 95 por ciento de la cuota íntegra y, en su caso, del recargo del impuesto a que se refiere el artículo 153 de esta ley¹⁰⁰, los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, en los términos establecidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.”

El precepto legal reproducido se limita a reiterar y explicitar mejor lo previsto en la letra b) del artículo 33.4 LRFC: “*Gozarán de una bonificación del 95 por 100 de la cuota, y, en su caso, de los recargos, de los siguientes tributos locales: b) Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra”.*

5.3. En el Impuesto sobre Actividades Económicas

El artículo 88 TRLHL, titulado “Bonificaciones obligatorias y potestativas”, establece en su apartado 1.a), que “[s]obre la cuota del impuesto se aplicarán, en todo caso, las siguientes bonificaciones: a) Las cooperativas, así como las uniones, federaciones y confederaciones de aquéllas y las sociedades agrarias de transformación tendrán la bonificación prevista en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. [...]”.

De acuerdo con los artículos 33.4.a) y 34.1, primer inciso, LRFC, las cooperativas protegidas y especialmente protegidas gozarán de una bonificación del 95 % de la cuota y, en su caso, de los recargos del IAE.

La anterior bonificación es también aplicable a las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, conforme al artículo 36.c) LRFC.

En suma, se puede decir que el IAE ha sido prácticamente eliminado para las cooperativas.

6. CONCLUSIONES

Primera. El estudio de las cooperativas permite afirmar la indudable función social que cumplen.

Segunda. La incentivación fiscal de las cooperativas resulta plenamente justificada y constitucional, pues contribuye a fomentar las sociedades cooperativas, como demanda el artículo 129.2 de la Constitución Española, y no vulnera los principios generalidad e igualdad tributaria que emanan de su artículo 31.1.

¹⁰⁰ El artículo 153 TRLHL, que lleva por título “Recursos de las áreas metropolitanas”, establece en su apartado 1.a): “Las áreas metropolitanas podrán contar con los siguientes recursos: a) Las áreas metropolitanas podrán establecer un recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sitios en el territorio de la entidad. Dicho recargo se exigirá a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora de este impuesto, y consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre la base imponible de este, y su tipo no podrá ser superior al 0,2 por ciento”.

Tercera. El legislador delimita las cooperativas que pueden disfrutar de beneficios fiscales de forma taxativa, a través de la regulación de múltiples causas de pérdida de la protección fiscal de las mismas, porque cuando se promulgó la LRFC disfrutaban de un tratamiento fiscal muy favorable respecto del resto de sociedades.

Cuarta. El análisis del régimen específico con el que cuentan las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades permite sostener que, si bien en un primer momento, tras la promulgación de la LRFC, las cooperativas contaban con un panorama fiscal muy favorable respecto del resto de sociedades, en la actualidad, tras las variaciones que ha ido sufriendo a lo largo del tiempo la regulación de este impuesto, esos beneficios fiscales iniciales han pasado a ser pequeñas diferencias de matiz debidas a su singular funcionamiento.

Quinta. De la anterior conclusión deriva la necesidad de reformar la LRFC en lo que respecta a la tributación de las sociedades cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades, porque, al día de hoy, el Legislador puede estar incumpliendo el mandato constitucional de fomento de las cooperativas contenido en el artículo 129.2 de la Constitución Española.

Sexta y última. Sin perjuicio de lo anterior, se debe reconocer que las cooperativas cuentan aún con verdaderos beneficios fiscales en otros impuestos, particularmente en el ITP y AJD y en el IAE, figuras impositivas que prácticamente han sido eliminadas para esta clase de entidades.

7. BIBLIOGRAFÍA

Alonso Rodrigo, E., *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 2001.

Alguacil Marí, M.P.:

- «Régimen Tributario I», en la obra colectiva *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, coordinada por Fajardo García, G., Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.
- «Régimen Tributario II», en la misma obra colectiva *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal* coordinada por Fajardo García, G.

Arana Landín, S., *Régimen Fiscal de las cooperativas*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2011.

Atxabal Rada, A.:

- «La Identidad Cooperativa como justificación de un tratamiento fiscal diferenciado», *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 50, 2016.
- «Las medidas fiscales para favorecer el emprendimiento por las cooperativas», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, vol. 133, 2020.

Burzaco Samper, M., *Cooperativismo y poder público en España*, Dykinson, Madrid, 2014.

Calvo Ortega, R., «Entidades de economía social: razones para una fiscalidad específica» en la obra colectiva *Fiscalidad de las entidades de economía social* dirigida por él mismo, Civitas, Madrid, 2005.

Fajardo García, G., «Concepto, naturaleza, clases y legislación aplicable a las cooperativas», en la obra colectiva ya citada *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, coordinada por él mismo.

Galapero Flores, R., «Las variaciones patrimoniales en el Impuesto sobre sociedades», *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, núm. 16, 1998.

Martín Fernández, J., Martín Salcines, F. y Rodríguez Márquez, J., *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Iustel, Madrid, 2006.

Morillas Jarillo, M.J., *Las sociedades Cooperativas*, Iustel, Madrid, 2008.

Mundo Guinot, M., *Naturaleza, régimen jurídico y actividades de las sociedades cooperativas de transporte de mercancías por carretera*, [Tesis doctoral, Universitat Jaume I de Castellón. Castellón de la Plana, 2011]. Recuperado de

<https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/48512/mmundo.pdf?sequence=1> el 26/04/21.

Sánchez Huete, M.A, «Aplicación del régimen de operaciones vinculadas a las operaciones cooperativas-socio. Las operaciones cooperativizadas», *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 21, 2010.

Tejerizo López, J.M., «El régimen tributario de las cooperativas en España. Aspectos generales», *GEZKI*, núm. 4, 2008.