

LA TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES: ANÁLISIS Y ASPECTOS¹

**XX Congreso Internacional de Investigadores en Economía Social de
CIRIEC-España**

Jaén, 2, 3 y 4 de abril de 2025

ISBN: 978-84-129789-1-9

Ana Asensio Whyte

Universidad de Zaragoza



¹ El presente trabajo que se expone a continuación es el resultado de la investigación realizada como parte de mi Trabajo Fin de Grado de Derecho con la Dirección académica de la profesora, D^a Sabina De Miguel Arias, a la cual agradezco todas sus enseñanzas y consejos que han sido imprescindibles y me han brindado un enorme aprendizaje.

ABREVIATURAS

AA.VV.: Autores varios

ACI: Alianza Cooperativa Internacional

AEAT: Agencia Estatal de la Administración Tributaria

ART.: Artículo

CCAA: Comunidades Autónomas

CE: Constitución Española de 1978

CIT.: Citado

FEP: Fondo de Educación y Promoción

FRO: Fondo de Reserva Obligatorio

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas

IRPF: Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

LES: Ley 5/2011, de 29 de marzo de Economía Social

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

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

PÁG: Página

PGC: Plan General de Contabilidad

TUE: Tratado de la Unión Europea

VID: Véase o véanse

RESUMEN

Las cooperativas, como entidades de la economía social, juegan un papel significativo dentro de nuestra economía. Comprender su régimen tributario ayuda a evaluar cómo las políticas fiscales pueden fomentar o limitar su progreso, así como identificar incentivos que faciliten su creación y buen funcionamiento.

El presente trabajo tiene el objetivo de analizar la realidad y el impacto de los beneficios fiscales que se encuentran regulados para las sociedades cooperativas en el IS, y, con ello, sentar las bases para las posibles propuestas de reforma en su régimen tributario. Ahora bien, se plantean distintos problemas en la aplicación del IS a estas entidades que suponen un agravio si lo comparamos con otras formas jurídicas societarias, circunstancia que, añadida a las discrepancias temporales existentes, plantean graves problemas en la utilización práctica de la normativa fiscal especial de estas sociedades. En suma, uno de los grandes obstáculos a los que se enfrentan los cooperativistas hace referencia a que las medidas fiscales, previstas en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas, han ido perdiendo importancia, tanto por la aparición de nuevas medidas análogas a otros tipos sociales, como por el hecho de que no exista ya realmente el efecto beneficioso que en, un principio, se les otorgaba. Es por ello, que se debe considerar la necesaria actualización de la citada Ley 20/1990, ya que treinta y cuatro años después de su entrada en vigor, la realidad ha cambiado y se tiene que ajustar a las necesidades actuales de las sociedades cooperativas

Respecto a la metodología seguida para la elaboración del estudio, cabe señalar que el problema existente acerca de la tributación de las sociedades cooperativas es un campo de investigación en el cual no existen muchos estudios actuales. De esta forma, en primer lugar, se realizará una revisión bibliográfica acerca de las sociedades cooperativas y su legislación aplicable para pasar, seguidamente, al análisis de la doctrina científica que se ha ocupado de esta cuestión (en particular, manuales, monografías y artículos científicos), así como de otro tipo de documentos de índole más práctica. Con ello, se realizará una revisión de los inconvenientes y obstáculos que nuestro vigente régimen jurídico presenta en este punto, proponiendo cambios de *lege ferenda*.

Palabras clave: Sociedades cooperativas; Impuesto sobre Sociedades; régimen tributario; beneficio fiscal.

1.MARCO TEÓRICO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA SOCIEDAD COOPERATIVA

1.1. Concepto jurídico y tipología de la sociedad cooperativa

En primer lugar, antes de abordar el análisis del régimen tributario de las sociedades cooperativas se dedica este primer epígrafe introductorio a definir el concepto y naturaleza jurídica de estas entidades.

Resulta de gran complejidad la aprehensión del concepto de "cooperativa" a causa de las distintas definiciones que se han ido desarrollando a lo largo de todo el horizonte temporal y espacial del movimiento cooperativo. Sin embargo, no es hasta 1995 cuando la ACI² formuló un concepto, considerado como válido, en la *Declaración sobre la Identidad Cooperativa*³, de la cual se sirvió en España la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, con la inclusión en su primer artículo de la definición de cooperativa como "*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*".

En relación a la tipología general de las sociedades cooperativas, estas se dividen en dos grandes clases: las *cooperativas de primer grado* - formadas por personas físicas o jurídicas, ya sean públicas o privadas, e integradas por, al menos, tres socios - (*Vid. Anexo I*), y las *cooperativas de segundo grado* - agrupación de, al menos, dos sociedades cooperativas de primer grado para cumplir los objetivos económicos comunes-. Dentro de este último grupo podemos diferenciar entre la "*cooperativa de segundo grado homogénea*", cuando todas las sociedades son del mismo tipo social, o bien, "*cooperativas de segundo grado heterogénea*", cuando está integrada tanto por cooperativas como por otro tipo de sociedad con distinta forma jurídica⁴.

² La Alianza Cooperativa Internacional es una organización independiente y no gubernamental establecida en 1895, con la finalidad de unir, representar y trabajar en favor de las cooperativas de todo el mundo.

³ AITOR BENGOETXEA, A. K. "*Las cooperativas*". Ciriéc-España, Revista Jurídica de economía social y cooperativa Nº 29, 2016. <http://ciriéc-revistajuridica.es/wp-content/uploads/029-009.pdf> (Fecha última de consulta: 27 de octubre de 2024).

⁴ AA.VV. "*Qué tipos de cooperativa existen en España*." *Gestron*, 2022.

<https://ayudatpymes.com/gestron/tipos-de-cooperativa-2/> (Fecha última de consulta: 28 de octubre de 2024)

1.2. Naturaleza jurídica de las sociedades cooperativas

Existen diferentes posturas doctrinales respecto a la naturaleza jurídica, en tanto las cooperativas pueden calificarse como asociación, sociedad o sociedad mercantil⁵.

Siguiendo la *tesis tradicional*⁶, una cooperativa no es una sociedad mercantil sino una asociación, porque surge para satisfacer las necesidades e intereses comunes de los socios y no para el lucro individual, situándose en el marco de las asociaciones, corporaciones y fundaciones de interés público reconocidas en el artículo 35.1 del Código Civil⁷. Así lo confirma el vigente Código de Comercio, cuando en su exposición de motivos establece que "*como no es el afán de lucro el que impulsa lo que se ha dado en llamar movimiento cooperativo, no pueden tampoco reputarse como mercantiles estas Sociedades, mientras no resulte claramente de sus estatutos o del ejercicio habitual de algunos actos de comercio que merecen aquella denominación*". Idéntica conclusión se deriva de la definición otorgada por la ACI, aunque no quepa considerarlo propiamente norma jurídica en tanto considera la cooperativa como "*una asociación autónoma de personas*".

La *segunda posición doctrinal* sostiene que la cooperativa es una sociedad *sui generis* de carácter no mercantil, porque defiende que el ánimo de lucro no es consustancial a este tipo de entidad. Esta postura se apoya en el artículo 129.2 de la CE, cuando establece que los poderes públicos deben fomentar, con la legislación adecuada, las sociedades cooperativas. Asimismo, el Tribunal Constitucional en Sentencia 72/1983, de 29 de julio, consideró que la competencia en materia de cooperativas, en tanto sociedades no mercantiles, recae sobre las Comunidades Autónomas por medio de su legislación autónoma, quedando al margen del Código de Comercio.

Para finalizar, la *tercera postura doctrinal*⁸ atribuye la condición de sociedad mercantil a la cooperativa al considerar que sí tiene ánimo de lucro desde una interpretación amplia de la finalidad lucrativa con el simple ahorro de gasto. En

⁵ BENGOETXEA ALKORTA, A. K.: "Las cooperativas", cit., y MARTINEZ SEGOVIA, F.J.: "Sobre el concepto jurídico de cooperativa", en MOYANO FUENTES, J. (coord.), AA.VV.: "La sociedad cooperativa: un análisis de sus características societarias y empresariales", Universidad de Jaén, 2001, pág. 47 y ss.

⁶ VICENT CHULIA F.: "Compendio crítico de Derecho Mercantil", J. M. BOSCH, Barcelona, 1991, págs. 1020-1021

⁷ AITOR BENGOETXEA, A. K.: "Las cooperativas", cit

⁸ MACÍAS RUANO, A.J.: "El tardío reconocimiento del carácter mercantil de las sociedades cooperativas y su consecuencia", Deusto Estudios Cooperativos, Universidad de Deusto, 2017.

este sentido, en nuestro derecho positivo vigente podemos encontrar normas jurídicas que regulan las cooperativas como sociedades con objetivos de conseguir beneficios económicos, tal y como ocurre en el TFUE, cuando en su artículo 54.2 prevé: "*Por sociedades se entiende las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo*". Igualmente, la Ley Orgánica 1/2001, de 22 de marzo, de Asociaciones establece que su ámbito de aplicación es a todas las asociaciones sin ánimo de lucro, excluyendo a las cooperativas (art. 1.4).

Finalmente, como conclusión, a pesar del debate existente respecto a la consideración de la naturaleza jurídica de las cooperativas, en cualquier caso, a tenor de nuestro derecho vigente, deben considerarse como sociedades, en tanto se constituyen por medio de un contrato de sociedad⁹.

2. ASPECTOS GENERALES Y FUNDAMENTO DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.

En el presente apartado se expondrán los principales aspectos del régimen tributario de las cooperativas, pasando por analizar su normativa vigente, así como su fundamento. Por añadidura, en relación con lo anterior, se explicará la justificación de los beneficios fiscales de las cooperativas y las limitaciones que respecto a ello existen en la normativa aplicable.

2.1. Normativa aplicable al régimen fiscal de las cooperativas

La CE prevé, en su artículo 129, apartado segundo, "*el fomento mediante legislación adecuada de las Sociedades Cooperativas*". En palabras de CALVO ORTEGA¹⁰, la mención expresa que hace de esta figura se atribuye a su larga tradición y consolidación económica, política y social. A estos efectos, nos hallamos ante una entidad esencial dentro de la economía social, tal y como viene reconocido en el artículo 5.1 de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social.

Las sociedades cooperativas gozan en nuestro país de un régimen fiscal propio,

⁹ AITOR BENGOETXEA, A. K. "*Las cooperativas*", cit.

¹⁰ CALVO ORTEGA, R.: "*Fiscalidad de las entidades de economía social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*", Civitas, 2005.

aparentemente beneficioso, que se haya regulado en la Ley de 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas, norma esta que supuso la culminación de la regulación tributaria de las cooperativas en España, que vino a constituir un complemento de las ya derogadas Ley General de Cooperativas, de 1987 y Ley del Impuesto sobre Sociedades, de 1978¹¹. Ahora bien, desde el momento de su aprobación en 1990, se han venido produciendo modificaciones tanto en la regulación sustancial de las cooperativas como en la normativa tributaria, que han ocasionado grandes dificultades de aplicación e interpretación de la LRFC¹².

De acuerdo con el mandato que se recoge en el artículo 129.2 CE, la distribución competencial entre el Estado y las CCAA llevada a cabo en los artículos 148 y 149 CE ha influido de manera decisiva en la evolución de la legislación en materia de cooperativas. Al no encontrar mención expresa a dicha cuestión ni en las materias de competencia exclusiva del Estado (art. 149.1 CE), ni respecto de las que se les atribuye a las CCAA (art. 148.1 CE), se ha venido aplicando, en este punto, la cláusula residual del apartado tercero del artículo 149 CE, el cuál señala que *"las materias no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas en virtud de sus respectivos Estatutos"*¹³. Nos encontramos, actualmente, ante un panorama legislativo formado por las leyes autonómicas de cooperativas que se suman a la legislación estatal, la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, lo que incrementa la complejidad del sistema y la falta de seguridad jurídica, algo que, en cambio, no sucede con el resto de formas societarias en nuestro ordenamiento jurídico.

Cabe destacar que la LRFC no regula la totalidad de la materia tributaria a que se refiere este modelo social, sino que se limita a ciertas particularidades, remitiéndose en lo no previsto a la normativa tributaria general, esto es, la LIS, como señala el artículo 1.3 LRFC¹⁴. Siendo esto así, y según se analizará a lo largo de este trabajo, los aspectos que regula la LRFC hacen referencia, por un lado, al establecimiento de lo que se conoce como *"normas técnicas de ajuste"*,

¹¹ AGUILAR RUBIO, MARINA.: "Cuestiones fiscales sobre las cooperativas de segundo grado". Ciriec-España, XVII Congreso Internacional de Investigadores en Economía Social y Cooperativa. La Economía Social: transformaciones recientes, tendencias y retos de futuro, Universidad de Almería (Fecha última de consulta: 24 de noviembre de 2024).

¹² TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "El Régimen Tributario de las Cooperativas en España. Aspectos Generales", GEZKI, nº4, 2008 (41-78) (Fecha última de consulta: 18 de noviembre de 2024).

¹³ ALFONSO SÁNCHEZ, R.: "La legislación española sobre cooperativas y sociedades laborales: ¿Una respuesta adecuada a las necesidades del sector? CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa Nº 20, 2009. (Fecha última de consulta: 25 de noviembre del 2024)

¹⁴ AGUILAR RUBIO, M.: "Cuestiones fiscales sobre las cooperativas de segundo grado", cit. (Fecha última de consulta: 24 de noviembre de 2024).

cuya finalidad es la compensación de las limitaciones que encontramos en la regulación sustantiva de las sociedades cooperativas y adaptar el régimen tributario común a sus características propias. Por otro lado, se hallan otros preceptos de contenido meramente de beneficio tributario, que, como veremos, han ido perdiendo efecto con el paso de los años. Estas normas de ajuste deben tener en consideración también la legislación propia de cada CCAA, así como la normativa foral relativa al régimen fiscal de las sociedades cooperativas.

2.2. Justificación de los beneficios fiscales al cooperativismo y aspectos críticos de su regulación

En nuestro derecho positivo vigente, existen distintos beneficios fiscales aplicables a las sociedades cooperativas que conllevan un tratamiento fiscal diferenciado y privilegiado, sin que ello suponga una vulneración del principio de igualdad respecto de aquellas otras sociedades que concurren en el mercado y que no tienen derecho a estos beneficios fiscales. En este sentido, estas normas de favor quedan amparadas en sólidos argumentos de justicia contributiva e idoneidad del modelo social, en atención al tipo de actividad que desarrollan este tipo de sociedades, que, normalmente, es de gran necesidad¹⁵. Asimismo, no podemos olvidar las propias características socioeconómicas que presentan este tipo de sociedades, lo que explica que se les imponga un régimen tributario distinto mediante las anteriormente mencionadas "*normas de ajuste*" que adecuan el deber de contribuir a su real capacidad contributiva.

Por el contrario, a pesar de la argumentación ahora expuesta a favor de la existencia de un régimen específico para el tratamiento tributario de las sociedades cooperativas, no son pocas las opiniones críticas que existen en relación con los beneficios que pretende la LRFC¹⁶. En este sentido, es destacable la falta de adaptación a la realidad económica y normativa de las medidas tributarias dentro de su régimen fiscal particular. Esto es así, ya que la normativa tributaria específica para las sociedades cooperativas establece un conjunto de beneficios fiscales, pero estos están condicionados al cumplimiento estricto de ciertos requisitos, lo que limita el funcionamiento de las cooperativas de manera muy concreta.

¹⁵ AGUILAR RUBIO, M.: "*Cuestiones fiscales sobre las cooperativas de segundo grado*" cit. (Fecha última de consulta: 24 de noviembre de 2024).

¹⁶ PASTOR DEL PINO, M.P.: "*Las cooperativas como sujeto de protección fiscal*". CIRIEC-España, Revista Jurídica Nº 28/2016 (Fecha última de consulta: 25 de noviembre)

Por su parte, la LRFC se basa principalmente en la naturaleza mutualista de las cooperativas, excluyendo cualquier expansión hacia modelos sociales más abiertos, por lo que estas medidas fiscales presentan dos problemas¹⁷.

En primer lugar, es cuestionable si los objetivos constitucionales que justificarían el uso de estos beneficios fiscales están correctamente definidos, ya que la simple referencia al interés general no sería suficiente. Así, el artículo 129.2 de la CE, ya mencionado, deja a discreción del legislador las acciones y herramientas para conseguir promover las cooperativas.

Por otro lado, las actuales medidas no cumplen con los objetivos de eficacia y eficiencia necesarios, ya que no satisfacen las necesidades de las cooperativas modernas. HERRERO BLANCO resalta el dato de que durante el periodo 2006 a 2012, y conforme a la información suministrada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, menos de la mitad de las cooperativas en un rango entre el 48% y un 37%, se beneficiaron efectivamente del tratamiento fiscal especial previsto¹⁸.

Por lo demás, esta concepción del trato fiscal específico para las cooperativas, basado en su naturaleza jurídica mutualista, no solo genera problemas de ineficacia, sino también de incoherencia en las políticas públicas de fomento del mutualismo que, en principio, amparan estos beneficios tributarios. Según la LES, las actuaciones de fomento deben dirigirse a todas las entidades que se ajusten a los principios establecidos en su artículo cuarto. Por lo tanto, resulta incoherente privar de estos beneficios a algunas entidades que cumplen con dichos principios, suponiendo un trato fiscal injustificado. De hecho, este uso puede ser más beneficioso para ciertos tipos de entidades (como cooperativas o entidades sin ánimo de lucro) y menos para otras (como las mutualidades de previsión social), lo que refleja una inconsistencia en la aplicación de los beneficios fiscales¹⁹.

¹⁷ CALVO ORTEGA, R.: "Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica", *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, 2005.

¹⁸ HERRERO BLANCO, A. "El ahorro fiscal de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades en España", *CIRIEC-España, Revista de Economía pública, social y cooperativa*, Nº 84, 2019

¹⁹ PASTOR DEL PINO, M.C.: "Las cooperativas como sujeto de protección fiscal", cit. (Fecha última de consulta: 25 de noviembre).

3. ASPECTOS IMPORTANTES DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Respondiendo a la necesidad de fomentar las sociedades cooperativas en vista a su función social y permitir su coordinación con el régimen tributario previsto para las personas jurídicas, en este apartado se analizan los aspectos fundamentales de las reglas aplicables en el IS. A pesar de la desaparición de la mención expresa a las cooperativas en la legislación vigente, es ineludible su sujeción al IS en base a que la LIS -en su artículo 7.1- considera como sujeto pasivo a aquel que ostente derechos y obligaciones dotados de personalidad jurídica.

A lo largo del articulado que ofrece la LRFC, se distinguen las normas que establecen beneficios tributarios por su naturaleza esencialmente social (Título IV), y las que buscan ajustar la regulación específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias (Título II, Capítulo 4 y Título III). Todo ello será de aplicación a las cooperativas que estén regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas.

Ahora bien, en primer término, es preciso tomar como punto de partida la clasificación de las sociedades cooperativas en función a su grado de protección, para pasar, posteriormente, a explicar más detenidamente el cálculo del impuesto y los beneficios fiscales que pueden aplicar estas entidades en el Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 2 de la LRFC clasifica las cooperativas en dos niveles de protección fiscal, distinguiendo las "*cooperativas protegidas*" de las "*cooperativas especialmente protegidas*" para las que es más intensa la regulación de los beneficios fiscales. A la precedente tipología debería añadirse "*las cooperativas no protegidas*", a las que se les aplican algunas normas de ajuste como dispone el artículo 6.2 LRFC. Aunque pueda parecer evidente, es importante aclarar que el hecho de que una cooperativa especialmente protegida pierda esta condición no la convierte automáticamente en una cooperativa no protegida, ya que siempre que se cumpla con los requisitos necesarios, podrá seguir disfrutando de los beneficios que correspondan a las cooperativas protegidas.²⁰

²⁰ CHAVES ÁVILA, R.; PALAU RAMÍREZ, F.; CATALÁ ESTADA, B.; CORRECHER MATO, C.J.: "Fomento de la economía Social: Instrumentos fiscales y de políticas públicas. La administración pública y la economía social: aliados para una prosperidad inclusiva, 2024 (en prensa).

En todo caso, las exenciones y bonificaciones establecidas en la LRFC se aplicarán tanto a las cooperativas protegidas como a las especialmente protegidas, sin necesidad de una declaración administrativa previa (artículo 37 LRFC). A pesar de que esto simplifica el proceso, esta situación puede generar cierta inseguridad jurídica por los posibles errores en la valoración que pudiera cometer la cooperativa, lo que llevaría indudablemente a una infracción tributaria. En caso de duda, podría plantearse una consulta vinculante a la Administración tributaria, conforme lo dispuesto en el artículo 89 LGT.

A continuación, se procederá a analizar el cálculo del Impuesto sobre Sociedades en aplicación de lo regulado por la LRFC, comparándolo, cuando sea el caso, con lo que se establece en la LIS, siguiendo la estructura de liquidación que podemos observar en el esquema adjunto en el Anexo II.

3.1. Determinación de la base imponible

Para la determinación de la base imponible del IS, el artículo 16.1 LRFC hace referencia a dos partidas que se computan separadamente: por un lado, los resultados cooperativos, y por otro, los resultados extracooperativos. Ello, a pesar de que el artículo 57.4 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas permite a las sociedades cooperativas optar en sus Estatutos por la no contabilización separada de los resultados extracooperativos²¹. Ambos resultados se obtienen restando a los ingresos los gastos específicos para su consecución, e imputando la parte que corresponda de los gastos generales de la cooperativa. Por último, para proceder a la liquidación, el artículo 16.5 LRFC regula la minoración por dotación obligatoria al FRO, según el cual, las sociedades cooperativas a efectos de la liquidación, deberán minorar la base imponible correspondiente a cada uno de los resultados en el 50 % de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al FRO (es decir, el 20% en el caso de los resultados cooperativos y el 50%, en el de los extracooperativos, debiéndose calcular sobre los excedentes contabilizados, después de deducir las pérdidas de ejercicios anteriores y previamente a considerar el IS, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 58.1 y 58.2 de la Ley 27/1999, respectivamente). Esta minoración deberá realizarse mediante ajustes extracontables negativos²².

²¹ AEAT.: "Manual Práctico Sociedades", 2023

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-sociedades-2023/capitulo-11-regimen-fiscal-cooperativas/especialidades-aplicables-coop-liquidacion-impuesto/determinacion-bi-pagina-22-modelo-200.html>

²² "El Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) es un fondo que se destina a la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa, identificándose como una partida de los fondos propios y clasificándose como

En el caso de que la sociedad cooperativa presente más de una sección, la dotación al FRO a efectos fiscales se computará independientemente en cada una de ellas (DGT 2382/2003, de 19 de diciembre de 2003).

Por otro lado, el Fondo de Educación y Promoción (FEP) constituye una reserva obligatoria y de carácter exclusivo para las sociedades cooperativas, que tiene como finalidad invertir en la formación de sus socios y trabajadores y mejorar las relaciones comerciales con otras cooperativas. Se trata de un fondo que no puede repartirse entre los socios y es inembargable, salvo en relación con las deudas contraídas para cumplir sus objetivos. Deberán incluirse las cantidades de los resultados cooperativos que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al FEP, y que sean fiscalmente deducibles conforme a lo dispuesto en los artículos 18.2 y 19 de la LRFC. A efectos fiscales, la cantidad deducible destinada a este fondo no podrá exceder del 30% de los excedentes netos del ejercicio económico correspondiente. El exceso no será fiscalmente deducible, lo que exigirá realizar el correspondiente ajuste extracontable positivo. El artículo 58.1 de la Ley 27/1999, de Cooperativas establece que, de los excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la considerar el Impuesto sobre Sociedades, se destinará al FEP, al menos, el 5%²³.

Una vez calculados los resultados cooperativos y extracooperativos, es preciso efectuar los ajustes extracontables que correspondan. Se considerarán ajustes aquellos derivados de la divergencia de criterios de valoración, la existencia de gastos fiscalmente no deducibles, entre otros, que impliquen un incremento o disminución del resultado consignado.

3.2. Determinación de la cuota tributaria

Los artículos 23 a 26 LRFC establecen las normas referidas a la determinación de la cuota tributaria, precisando los beneficios fiscales que se les concede a las cooperativas.

una reserva legal. El artículo 58 de la Ley 27/1999 señala la dotación mínima: 20% del resultado cooperativo y 50% del resultado extracooperativo una vez que se hayan deducido las pérdidas de ejercicios anteriores". LABATUT SERER, G.: "Las reservas y las provisiones en la sociedad cooperativa", AECE; pág. 1-2, 2017 (Fecha última de consulta: 26 de noviembre del 2024).

²³ AEAT.: "Manual práctico de Sociedades 2023", cit.

El pasado 21 de diciembre de 2024 se publicó en el BOE la Ley 7/2024, de 20 de diciembre. Aunque el fin previsto de este texto legal es la regulación de un impuesto nuevo complementario al IS para las empresas multinacionales y nacionales de gran magnitud, también se aprobaron algunas modificaciones referentes a preceptos de la LIS, recogidas en la Disposición Final 8ª, como es la modificación del tipo de gravamen del Impuesto de Sociedades del artículo 29.1 LIS, en el apartado tercero de la citada disposición. Esta reforma consiste en una rebaja fiscal, que dependerá del volumen de la cifra de negocios que tenga la sociedad. De esta forma, las empresas con una cifra de negocios inferior a 1 millón de euros pasan a tributar del 23% al 17% o 20% según la base imponible; y para el caso de las entidades de reducida dimensión (cifra de negocios entre 1 y 10 millones de euros), el tipo impositivo se reduce del 25% al 20%. Estos nuevos tipos de gravamen no serán aplicables *ipso facto*, sino que se ha establecido un régimen transitorio para ir reduciéndolos gradualmente a razón de un punto porcentual cada año (apartado ocho de la DF 8ª), de manera que el esquema para los años venideros es el adjunto en el Anexo III.

En relación a las cooperativas, cabe señalar que a las cooperativas no protegidas se les aplicarán los mismos tipos de gravamen que en el IS, esto es, se verán beneficiadas de la reducción de los tipos en el sentido expuesto, y las cooperativas fiscalmente protegidas gozarán de una ventaja fiscal al tributar, para los resultados cooperativos, al tipo de gravamen que resulte de minorar tres puntos porcentuales el tipo de gravamen previsto en el artículo 29.1 LIS, sin poder superar el 20% (artículo 29.2 LIS). *Vid. Anexo IV*. Con esta reforma, parece que el legislador tiene la intención de beneficiar a las cooperativas con un volumen inferior al millón de euros o que sean de reducida dimensión, con independencia de su calificación fiscal, mediante reducciones en el tipo impositivo. Pese a ello, se considera que las cooperativas protegidas han perdido las ventajas que originalmente tenían, ya que, en 1990, las cooperativas protegidas pagaban un 20% de IS frente al 35% del tipo general, lo que representaba una diferencia significativa. Con el tiempo, el tipo general del IS se ha reducido, pero el tipo para las cooperativas protegidas no ha experimentado los mismos ajustes, lo que ha supuesto una reducción en dicha ventaja fiscal, especialmente para las cooperativas más pequeñas²⁴.

²⁴ Blog FEVECTA: "La reducción de los tipos de gravamen en el Impuesto de Sociedades y su repercusión en las cooperativas. Reflexiones Sobre el Emprendimiento Cooperativo, la Gestión Participativa y el Trabajo En Equipo". <https://blog.fevecta.coop/La-reduccion-de-los-tipos-de-gravamen-en-el-Impuesto-de-Sociedades/> (Fecha última de consulta: 27 de enero de 2025).

La suma de las cantidades resultantes de aplicar a cada porción de la base imponible en los resultados cooperativos y extracooperativos puede ser negativa, y su importe podrá compensarse con cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos siguientes, en los términos establecidos en el artículo 24 y en la disposición adicional octava de la LRFC, con los límites correspondiente en función del importe neto de cifra de negocios resultantes de los doce meses anteriores a la fecha en el que se inicie el período impositivo. Siendo esto así, si dicha cantidad es inferior a 20 millones de euros, se aplicará el límite de 70% de la cuota íntegra previa a la compensación; de ser un importe de entre 20 y 60 millones de euros, se aplicará el límite de 50% de la cuota íntegra previa a la compensación; y si es superior a 60 millones de euros, el límite será del 25% de la cuota íntegra previa a la compensación.

La limitación a la compensación de cuotas negativas no se aplica en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencias de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente. En cualquier caso, la cuantía que resulte de multiplicar un millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad, será siempre compensable en el período impositivo. Por tanto, la compensación de pérdidas para las cooperativas se realiza en la cuota y no en la base imponible, siendo esto una importante diferencia respecto a la forma habitual de proceder en el IS²⁵.

Para determinar la cuota íntegra final hay que deducir las bonificaciones (artículos 34.2, 35.2, 35.3 y la Disposición Adicional 3ª) y deducciones (deducción por doble imposición por dividendos y retornos cooperativos, así como por la imposición internacional del artículo 25 LRFC y deducción por doble imposición interna intersocietaria regulada en el artículo 32 de la LRFC a las que tenga derecho el contribuyente.

Como hemos tenido ocasión de analizar, la LRFC distingue los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas protegidas y a las cooperativas especialmente protegidas.

En particular, el artículo 33 de esta Ley recoge los cinco beneficios que gozarán las cooperativas protegidas, siendo dos los que afectan al IS.

En primer lugar, se reconoce la libertad de amortización de los elementos de

²⁵ MEMENTO FISCAL nº 8631, Lefebvre, 2024

activo fijo nuevo amortizable, siempre que se hayan adquirido 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. Por tanto, una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio, la cooperativa puede dotar otra cantidad adicional en concepto de libertad de amortización. Sin embargo, el importe fiscalmente deducible en este concepto, no podrá exceder, una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio en cuantía no inferior a la mínima, de la cantidad del saldo de la cuenta de resultados cooperativos reducido en las aplicaciones obligatorias al FRO y participaciones del personal asalariado. De lo anterior se desprende que es condición necesaria para poder practicar la libertad de amortización que los resultados de la actividad cooperativa sean positivos.

En segundo lugar, como se ha indicado anteriormente, se aplicarán los tipos de gravamen, diferenciando si se trata de resultados cooperativos o extracooperativos, siguiendo la modificación que está en vigor desde el 1 de enero de 2025, tal como se ha expuesto previamente.

La cuantía y evolución de los beneficios fiscales otorgados a las cooperativas deben analizarse en función del número y tamaño de las entidades que los aplican, asociando estos factores con el volumen de actividad que desarrollan. Esto permite evaluar de manera más precisa el impacto de los beneficios fiscales en el desempeño y expansión de las cooperativas.

4. REVISIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS COOPERATIVAS

Una vez analizado el régimen especial tributario de las sociedades cooperativas, en este epígrafe se expondrán los principales efectos y consecuencias de la normativa, así como se propondrán posibles medidas para su actualización.

4.1. Aspectos críticos de la LRFC

El régimen tributario de las cooperativas ha sido duramente criticado desde su inicio, ya que las estrictas condiciones para acceder a los beneficios fiscales, especialmente los de protección especial, a menudo desincentivan la iniciativa

empresarial, social o laboral²⁶. Esto ha llevado a una parte de la doctrina²⁷ a proponer una transformación profunda en el señalado régimen desde hace años. A su vez, nos encontramos ante un escenario caracterizado por la escasa preocupación que muestra la Administración tributaria hacia este sector, motivado por la carencia de técnicos con suficiente conocimiento en las particularidades de la regulación de las cooperativas. Esta inactividad administrativa puede ser una de las razones por las que no se haya modificado la vigente LRFC, que de existir un riguroso control sobre su cumplimiento, sin lugar a dudas, sí se habría impuesto ²⁸.

Si tenemos en cuenta las modificaciones que ha experimentado la regulación jurídico sustantiva de las cooperativas desde 1990 y la reforma del IS materializada en la LIS, es evidente que se han producido cambios importantes tanto en las peculiaridades que justificaban en 1990 las normas de ajuste como en las normas del IS, que deben ser modificadas²⁹.

Según PANIAGUA ZURERA y JIMÉNEZ ESCOBAR, la normativa aplicable a las cooperativas en nuestro ordenamiento jurídico es disfuncional y provoca efectos indeseables. Esto es así, ya que la legislación tributaria vigente tiene como paradigma el modelo cooperativo de la ley estatal de 1987 ya prácticamente inexistente en la realidad española. El resultado final es una contradicción entre la legislación de naturaleza tributaria y la legislación sustantiva realmente aplicable, ocasionando que actos u omisiones admitidos en la legislación sustantiva Estatal o autonómica no sean admitidos, so pena de perder los beneficios fiscales, previstos por la legislación tributaria³⁰.

En el gráfico que se recoge en el Anexo V, se muestra la evolución del número de cooperativas que presentaron declaración del Impuesto sobre Sociedades durante el período de 2006 a 2021, según datos de la AEAT de las declaraciones de dicho impuesto presentadas por las cooperativas. La información

²⁶ HINOJOSA TORRALVO, J.J.: "Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?", 2010, CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa, n.º 69, 2010. RODRIGO RUIZ, M.A: "Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma", cit.

²⁷ ALGUACIL MARÍ, M.P.; "Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas", CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa, n.º 69, 2010.

²⁸ RODRIGO RUIZ, M.A: "Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma", cit.

²⁹ MONTERO SIMÓ, M.: "La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Propuestas para una reforma", Universidad Loyola Andalucía, España, 2016

³⁰ PANIAGUA ZURERA, M. y JIMÉNEZ ESCOBAR, J.: "La necesidad de una legislación cooperativa adecuada: aspectos mercantiles, tributarios y de Derecho comunitario", CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, n.º 81: 61-93, 2014.

suministrada por la AEAT utilizada hace referencia al marco poblacional constituido por las entidades que presentan declaración del IS (Modelo 200) en el Territorio de Régimen Fiscal Común. De esta forma, en términos generales, se observa como este tipo de entidades han disminuido un 13,9%, pasando de 32.685 en 2006 a 28.138 en 2021. No obstante, la mayor disminución se produce hasta el año 2014, constatándose desde entonces una estabilización del número de entidades e, incluso, un pequeño repunte en los últimos ejercicios analizados. En todo caso, una parte significativa de las cooperativas que presentan la liquidación del IS tienen un volumen de ingresos inferior a los 6.000 euros, ha aumentado del 22% en 2006 hasta el 33.2% en 2021, lo que en la práctica significa que están inactivas o tienen una probabilidad casi nula de aplicar beneficios fiscales debido a su escaso volumen de actividad³¹. Como se ha tenido ocasión de explicar en epígrafes anteriores, las cooperativas se enfrentan a un régimen tributario altamente complejo para la autoliquidación del IS. Esta complicación se debe principalmente a dos motivos que se exponen, más detalladamente, a continuación.

De acuerdo con lo que se ha puesto de relieve anteriormente, la deuda tributaria derivada del IS para las sociedades cooperativas resulta de la suma de las cantidades generadas de aplicar a los resultados cooperativos y extracooperativos, positivos o negativos, los tipos de gravamen que correspondan, siendo únicamente los resultados cooperativos los que disfrutan de un tipo de gravamen bonificado. Esto implica que, por un lado, los resultados extracooperativos tributen al tipo de gravamen general, con independencia de que por mandato legal se destine a fondos irrepantibles como el FRO y el FEP, soportando una mayor carga económica como consecuencia de que estos fondos no pueden ser distribuidos entre los socios de la cooperativa, lo que limita la capacidad de la cooperativa para disponer libremente de ellos.

Es criticable este mandato legal dado que atenta contra la naturaleza intrínseca del IS entendido como impuesto personal que grava la renta obtenida por un sujeto pasivo en el período de imposición. Y es que, las cooperativas, deben tributar a tipos distintos, lo que provoca una desnaturalización del citado impuesto. Además, hay que tener en cuenta la dificultad añadida que comporta el cálculo de dos tipos de resultados (cooperativos y extracooperativos) por parte de las cooperativas, lo que conlleva a un agravamiento de lo que la doctrina

³¹CHAVES ÁVILA, R.; PALAU RAMÍREZ, F.; CATALÁ ESTADA, B.; CORRECHER MATO, C.J.: "Fomento de la economía Social: Instrumentos fiscales y de políticas públicas. La administración pública y la economía social: aliados para una prosperidad inclusiva, cit

ha denominado "presión fiscal indirecta" que va en contra del fomento de una regulación adecuada de las cooperativas³².

Algunos autores, para dar respuesta a esta problemática, han defendido su postura de atribuir para todo el territorio español la regulación prevista por la Norma foral 6/2018, de 12 de diciembre, sobre el régimen fiscal de cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia, la cual no distingue entre operaciones cooperativas y extracooperativas, sino que establece un tipo de gravamen del 21% a aplicar al beneficio total.

La idea subyacente en la distinción entre los resultados cooperativos y extracooperativos radica en que solo los primeros deben recibir un trato favorable, mientras que los segundos, al no estar relacionados con el cumplimiento de los fines cooperativos, no pueden beneficiarse de un trato preferencial porque implicaría una discriminación injustificada frente al resto de sujetos pasivos del impuesto. Sin embargo, no cabe duda de los inconvenientes que conlleva la determinación de la base imponible para las cooperativas. Como consecuencia de computar de forma independiente los resultados cooperativos y extracooperativos se hace necesario llevar dos contabilidades separadas, lo que implica que ello termine por ser más oneroso para las cooperativas que si hubieran estado sometidas al régimen general.

Junto a ello, es importante señalar que la adaptación del PGC para cooperativas (Orden EHA 3360/2010) considera la dotación al FEP como un gasto. En términos de la base imponible cooperativa, dicho gasto es deducible siempre que no supere el límite del 30%, sin necesidad de realizar ajustes adicionales en la base imponible. En cambio, el 50% de la dotación al FRO requiere un ajuste negativo tanto en la base imponible cooperativa como en la extracooperativa, salvo cuando la dotación obligatoria al FRO se clasifique como pasivo financiero (por considerarse, al menos en parte, repartible), en cuyo caso la norma contable también lo reconoce como gasto. Sin embargo, surge la cuestión de si es adecuado seguir aplicando este tratamiento fiscal a la dotación del FRO si es parcial o totalmente repartible. BARBERENA BELZUNCE y DE LUIS ESTEBAN ya plantearon esta duda, aunque la norma fiscal no aborda este punto, quizás porque, al momento de su elaboración, ninguna ley de cooperativas reconocía la repartibilidad (aunque fuera parcial) del FRO, y no ha sido modificada desde

³² TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "El régimen tributario de las Cooperativas en España. Aspectos Generales", cit. pp. 49-51. (Fecha última de consulta: 26 de noviembre del 2024)

entonces³³.

Estos antecedentes evidencian posibles conflictos entre la contabilidad y la fiscalidad de las cooperativas, lo que puede generar complicaciones importantes en el cálculo del impuesto sobre sociedades. Asimismo, se hace necesario un proceso de armonización de toda la legislación cooperativa para conseguir una mayor uniformidad y ajuste entre la legislación sustantiva y fiscal de cooperativas, teniendo presente la aplicabilidad de los principios contables, pues de lo contrario resulta imposible la necesaria comparabilidad entre los estados contables entre las propias sociedades cooperativas³⁴.

Por otro lado, existen leyes sustantivas que establecen que la dotación a los Fondos obligatorios, como el FEP o el FRO, se realiza antes del cálculo del IS, y otras que lo hacen después. Sin embargo, la legislación ha cambiado en los últimos años, especialmente con la adaptación contable de las cooperativas al PGC de 2007, lo que provocó modificaciones en la parte económica y, sobre todo, en la calificación del capital social como patrimonio neto o pasivo³⁵.

La casuística varía y puede llevar a situaciones paradójicas o más complejas de calcular. Siendo esto así, en los casos en que el impuesto se calcule antes de las dotaciones, puede suceder que, si los ajustes positivos a la base imponible son muy altos, el impuesto resulte tan elevado que no haya suficiente beneficio para realizar las dotaciones a los Fondos obligatorios que establece la Ley sustantiva o los Estatutos. Esto afectaría principalmente al FEP, que se considera gasto contable en su totalidad antes del cierre. En este escenario, sería imposible realizar las dotaciones que por imperativo legal se exigen, generando una situación de "bucle" en el que necesariamente se priorizaría el impuesto efectivamente devengado, aunque no se cumpla con la Ley mercantil-sustantiva. Es evidente que los legisladores que decidieron realizar la dotación antes del cálculo del impuesto no previeron esta situación.

³³ BARBERENA BELZUNCE, I.: Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen Fiscal. E. Aranzadi, 1992; y DE LUÍS ESTEBAN, J.M.: El Impuesto de Sociedades y la fiscalidad de las cooperativas: reforma y continuidad. CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, Nº 23, pp. 33-46, 1996.

³⁴ JULIÁ IGUAL, J.F.: "La memoria y la información económica financiera en las cooperativas. Una nueva formulación en el marco de las normas contables y las normas sustantivas cooperativas", CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 45, 2003.

³⁵ GÓMEZ APARICIO, P. y MIRANDA GARCÍA, M.: "La caracterización financiera contable del capital social a la luz de los principios cooperativos", cit. MARÍ VIDAL, S. y POLO-GARRIDO, F.: "Análisis de los efectos de la introducción de las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas" (Orden EHA/3360/2010). En II Jornada sobre emprendimiento social y colectivo, 2012 a, CEGEA, Valencia, España

Por el contrario, si el cálculo de la dotación a los FEP y FRO se hace después del cálculo del impuesto, lo que resulta más congruente para evitar el efecto anteriormente mencionado, estas dotaciones se consideran deducibles (en un 50% para el FRO), lo que requiere el uso de sistemas de ecuaciones o hojas de cálculo para resolverlo. Esta es una situación excepcional que no se conoce que ocurra en otros tipos de sociedades, al menos no en un número tan grande de empresas como las miles de cooperativas que siguen este sistema.

Muchos de los incentivos fiscales establecidos en la LRFC han perdido la efectividad y el alcance que tenían desde su origen. La extensión de exenciones fiscales a nuevas situaciones por medio de otras leyes, junto a la exoneración general en el IAE (solo aplicable a entidades con un volumen de negocio superior a un millón de euros) han provocado una disminución en el impacto de los beneficios fiscales para las cooperativas.

Como resultado, actualmente nos hallamos ante una situación que hace que muchas cooperativas estén optando por no acogerse al régimen fiscal cooperativo, ya que lo consideran perjudicial, y prefieren tributar bajo el régimen general, observando, en todo caso, las normas de ajuste de la LRFC, aunque evitando una contabilidad separada de las operaciones con terceros no socios, lo que podría hacerles perder su estatus de cooperativa fiscalmente protegida conforme a lo establecido en la Ley 27/1999.

4.2 Propuestas para la actualización del régimen fiscal de las cooperativas

En vista de la complejidad y problemática que conlleva la aplicación del régimen especial de las cooperativas previsto en la LRFC, se considera necesario su revisión. Tal y como se ha ido viendo a lo largo de este trabajo, el modelo actual de beneficios tributarios para las cooperativas resulta inoperante en el contexto actual porque no se ajusta a los criterios de eficacia y eficiencia, y porque las medidas fiscales aplicadas no han pasado por los necesarios análisis jurídicos de idoneidad y proporcionalidad. Además, este modelo presenta incoherencias debido a la falta de un tratamiento homogéneo para todas las entidades que conforman la Economía Social.

Antes de entrar en materia con las propuestas para la necesaria modificación de la LRFC, es importante señalar que cualquier previsión de reforma del régimen tributario previsto por esta ley debe estar en concordancia con la normativa

comunitaria. Las Instituciones de la Unión Europea, están desarrollando actuaciones contra medidas de tipo fiscal que protejan a las cooperativas y sean adoptadas por alguno de sus Estados miembros, al entender que esto podría constituir ayudas de Estado prohibidas en la UE (art. 107 del TUE). Esto pone en peligro el régimen tributario especial que ostentan las cooperativas en Estados como España, Italia o Francia.

La Decisión de la Comisión Europea de 15 de diciembre de 2009 (Decisión 2010/473/CE) vino a confirmar lo mencionado previamente. Esta decisión aborda una disputa planteada por asociaciones de estaciones de servicio de Madrid y Cataluña sobre el Decreto-ley 10/2000, que permitía a las cooperativas agrícolas vender gasóleo B bajo ciertas condiciones. Aunque el problema es específico, la Comisión analiza y valora en su totalidad el régimen de la LRFC, incluyendo las bonificaciones fiscales, y estableciendo posiciones preocupantes sobre estos temas. La Decisión mencionada presenta notorias deficiencias ya que utilizó un mecanismo indirecto al recurrir a las normas de la Constitución europea que prohíben las ayudas de Estado, con el fin de armonizar la fiscalidad entre los estados miembros. En concreto, se buscaba eliminar las bonificaciones fiscales en el IS. Esto, implícitamente, refleja el fracaso de los esfuerzos directos para lograr este objetivo, y plantea importantes deficiencias en la homogeneización fiscal³⁶

En cuanto a las propuestas para la reforma de la LRFC, en primer lugar, respecto a la elección del legislador por la clasificación de las cooperativas especialmente protegidas, no podemos olvidar la existencia de otras cooperativas cuyos fines merecen igual protección, como ocurre con las cooperativas de viviendas. Estas constituyen un medio eficaz para facilitar el acceso a una vivienda digna a precios accesibles, garantizando el derecho que establece el artículo 47 de nuestra Constitución de que las autoridades públicas promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para que todos los españoles tengan derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Esta realidad se hace aún más evidente en la actualidad, cuando los precios de la vivienda han alcanzado niveles inéditos. Por esta razón, es necesario considerar actualizar la enumeración prevista en el artículo 7 de la LRFC para adaptarla a las necesidades actuales y dar cabida a nuevas entidades³⁷.

³⁶ RODRIGO RUIZ, M.A: "Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma", cit

³⁷ CHAVES ÁVILA, R.; PALAU RAMÍREZ, F.; CATALÁ ESTADA, B.; CORRECHER MATO, C.J.: "Fomento de la economía Social: Instrumentos fiscales y de políticas públicas. La administración pública y la economía

En segundo lugar, en relación con la existencia de dos bases imponibles, la propuesta se centra en la eliminación de dicha fragmentación y encontrar nuevas alternativas de menor tributación para algunos rendimientos. En caso de no poder eliminar la doble base imponible, se sugiere que su aplicación sea opcional. Además, se plantea que la determinación de la base imponible para cada tipo de rendimiento podría realizarse basándose en la cifra de ventas u operaciones, sin que sea preciso calcular los resultados cooperativos y extracooperativos de manera analítica y permitiendo legalizar una práctica común en las cooperativas. Asimismo, se debería reducir aquellos elementos que complican la liquidación y establecer cambios en la calificación de los rendimientos cooperativos para incluir los que se derivan de operaciones con otras cooperativas, secciones de crédito u otros casos similares³⁸.

En tercer lugar, sería beneficioso alcanzar una armonización entre las normas contables y fiscales, en cuanto a la valoración de operaciones, para erradicar la falta de concordancia existente, lo que genera complicaciones y gran inseguridad. Se debería apostar por una definición del concepto contable de "valor razonable" para las operaciones de las cooperativas con sus socios³⁹.

Por último, en cuarto lugar, respecto a la deducibilidad de las cantidades que se destinan al FRO, se propone que el 100% de las cantidades destinadas al mismo sean deducibles en la base imponible del IS. Por su parte, en relación con el FEP, a pesar de que algunas cooperativas consideran que no tiene sentido su existencia, otras sí opinan que cumple una importante función al contribuir al cumplimiento de los fines del cooperativismo. Sin embargo, es necesario una mayor flexibilidad en la aplicación del FEP y criterios legales claros para su correcto funcionamiento.

CONCLUSIÓN

PRIMERA. - Los beneficios fiscales de las cooperativas resultan plenamente justificados, ya que contribuyen a fomentar las sociedades cooperativas, como demanda el artículo 129.2 de la CE, y no vulnera los principios de generalidad e

social: aliados para una prosperidad inclusiva, cit.

³⁸ ALGUACIL MARÍ, M.P; MONTERO SIMÓ, M.; ROMERO CIVERA, A.: "Estudio sobre el régimen fiscal de las sociedades cooperativas agroalimentarias. Conclusiones", Amazon Web Services, 2022 (Fecha última de consulta: 7 de enero de 2025).

³⁹ ALGUACIL MARÍ, M.P; MONTERO SIMÓ, M.; ROMERO CIVERA, A.: "Estudio sobre el régimen de las sociedades cooperativas agroalimentarias. Conclusiones", cit

igualdad tributaria que emanan de su artículo 31.1 CE.

SEGUNDA. - Como he expuesto a lo largo de mi TFG, el régimen fiscal especial de las cooperativas en España ha permanecido inalterado desde su promulgación en 1990 y ello a pesar de las importantes modificaciones que se han producido en el sistema tributario, especialmente las referidas al IS, y también en la regulación sustantiva del sector cooperativo. Esto ha llevado a una serie de consecuencias, entre las cuales se destaca que este régimen no resulta tan favorable como podría parecer inicialmente, en parte debido, también a las diferencias entre las normas estatales y autonómicas que rigen el sector cooperativo.

TERCERA. - El análisis del régimen específico con el que cuentan las cooperativas en el IS 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 el régimen fiscal de las cooperativas en España se enfrenta actualmente a serios problemas de interpretación como consecuencia de las reformas que ha sufrido el marco normativo en el que se inscriben las cooperativas.

CUARTO. - Como se ha tenido ocasión de explicar, las cooperativas se enfrentan a un régimen tributario altamente complejo para la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades. Esta complicación se debe principalmente a los siguientes dos motivos que se exponen más detalladamente a continuación.

Por un lado, el desajuste existente entre la calificación fiscal y sustantiva de los resultados, impidiendo la coincidencia entre cómo se califican fiscalmente los resultados cooperativos y extracooperativos y cómo se hacen en las normas sustantivas que regulan la determinación de resultados. Esto se puede observar, si sirve de ejemplo, en las plusvalías reinvertidas que son consideradas rendimientos cooperativos, salvo para la LRFC que los atribuye como extracooperativos.

Por otro lado, la deducibilidad del 50% destinado al FRO, en tanto, las leyes cooperativas tienen enfoques diferentes sobre cuándo se debe calcular la deducción de las dotaciones a este fondo, ya sea antes o después de impuestos, lo que genera inconsistencias y dificultades adicionales.

QUINTO. - El presente trabajo plantea medidas para actualizar la normativa tributaria de las cooperativas. En particular, se propone adaptar la tipología de las cooperativas especialmente protegidas, incluyendo a las cooperativas de viviendas; eliminar la fragmentación de la base imponible o, al menos, que sea opcional y de esta forma, simplificar los cálculos de los resultados cooperativos y extracooperativos; y se aboga por una armonización entre las normas contables y fiscales para evitar las discrepancias existencias. Por último, en cuanto al FRO, se hace la recomendación de que el 100% de las cantidades destinadas al mismo sean deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y la necesidad de apostar por dotar de mayor flexibilidad y claridad en la aplicación del FEP.

SEXTO. - La principal limitación de este trabajo ha sido la falta de información fiable y detallada para evaluar el impacto real del régimen fiscal de las cooperativas y su alcance en el sector. Sin embargo, en base a estudios y artículos académicos que versan sobre esta cuestión, he tratado de exponer un régimen, que desde mi punto de vista y siguiendo la opinión de expertos en la materia, ha quedado totalmente obsoleto ya que no se ha actualizado a la par que lo ha hecho el Impuesto sobre Sociedades, lo que hace necesario reflexionar sobre la naturaleza del régimen fiscal de las cooperativas, cuestionando si verdaderamente estamos ante un régimen fiscal específico o si por el contrario, se limita a regular supuestos beneficios fiscales que han quedado muy limitados.

SÉPTIMO. - Como valoración personal, debo destacar la importancia de que las Administraciones Públicas, como entidades poseedoras de información fiable, hagan cuánto antes una valoración de este régimen, en términos de legitimidad y efectividad, para garantizar el cumplimiento con los objetivos que se pretenden. Al mismo tiempo, los Poderes Públicos deben ajustar adecuadamente la normativa a los cambios fiscales y las necesidades del sector cooperativo.

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV. (2017): "Identidad cooperativa: nuestros principios y valores", ICA (Fecha última de consulta: 27 de octubre de 2024).

AA.VV. (2022): "Qué tipos de cooperativas existen en España." Gestron. <https://ayudatpymes.com/gestron/tipos-de-cooperativa-2/> (Fecha última de consulta: 28 de octubre de 2024).

AEAT (2023): "*Cooperativas fiscalmente protegidas*".

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-sociedades-2020/capitulo-11-regimen-fiscal-cooperativas/clases-cooperativas/cooperativas-fiscalmente-protegidas.html> (Fecha última de consulta: 26 de noviembre del 2024).

AEAT (2023): "*Manual Práctico Sociedades*"

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-sociedades-2023/capitulo-11-regimen-fiscal-cooperativas/especialidades-aplicables-coop-liquidacion-impuesto/determinacion-bi-pagina-22-modelo-200.html> (Fecha última de consulta: 7 de febrero de 2025)

AGUILAR RUBIO, M.: "*Cuestiones fiscales sobre las cooperativas de segundo grado*". Ciriec-España, XVII Congreso Internacional de Investigadores en Economía Social y Cooperativa. La Economía Social: transformaciones recientes, tendencias y retos de futuro, Universidad de Almería (Fecha última de consulta: 24 de noviembre de 2024).

ALGUACIL MARÍ, M.P. (2010); "*Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas*", CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa, n.º 69.

ALGUACIL MARÍ, M.P.; MONTERO SIMÓ, M. ; ROMERO CIVERA, A. (2022): "*Estudio sobre el régimen fiscal de las sociedades cooperativas agroalimentarias. Conclusiones*", Amazon Web Services (fecha última de consulta 7 de enero de 2025).

ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2009): "*La legislación española sobre cooperativas y sociedades laborales: ¿Una respuesta adecuada a las necesidades del sector?*" CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa N° 20,

2009. (Fecha última de consulta: 25 de noviembre del 2024).

PASTOR DEL PINO, M.P. (2016): "*Las cooperativas como sujeto de protección fiscal*". Ciriec-España, Revista Jurídica de economía social y cooperativa Nº 28, 2016 (Fecha última de consulta: 25 de noviembre).

BARBERENA BELZUNCE, I. (1992): "*Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen Fiscal*", E. Aranzadi.

BENGOETXEA ALKORTA, A. (2016): "*Las cooperativas*". CIRIEC-España, Revista Jurídica de economía social y cooperativa Nº 29. (Fecha última de consulta: 27 de octubre de 2024).

AA.VV.: "*La reducción de los tipos de gravamen en el Impuesto de Sociedades y su repercusión en las cooperativas. Reflexiones Sobre el Emprendimiento Cooperativo, la Gestión Participativa y el Trabajo En Equipo*". <https://blog.fevecta.coop/La-reduccion-de-los-tipos-de-gravamen-en-el-Impuesto-de-Sociedades/> (Fecha última de consulta: 27 de enero de 2025).

AA.VV. "*El Trabajo por Cuenta propia o Autónomo y el Trabajo Asociado. Ministerio de Trabajo y Economía Social*". https://www.mites.gob.es/es/Guia/texto/guia_2/contenidos/guia_2_7_2.htm (Fecha última de consulta: 10 de enero de 2025).

CALVO ORTEGA, R. (2005): "*Fiscalidad de las entidades de economía social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*", Civitas.

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

CHAVES ÁVILA, R.; PALAU RAMÍREZ, F.; CATALÁ ESTADA, B.; CORRECHER MATO, C.J. (2024): "*Fomento de la economía Social: Instrumentos fiscales y de políticas públicas. La administración pública y la economía social: aliados para una prosperidad inclusiva*", "en prensa".

DE LUÍS ESTEBAN, J.M. (1996): *El Impuesto de Sociedades y la fiscalidad de las cooperativas: reforma y continuidad*, CIRIEC-España, Revista de Economía

Pública, Social y Cooperativa, Nº 23, pp. 33-46.

GARCÍA CACHAFEIRO, F. (2006): "*Las cooperativas de transportistas.*"

<https://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/2477/AD-10-21.pdf>

(Fecha última de consulta: 10 de enero de 2025)

GÓMEZ APARICIO, P. y MIRANDA GARCÍA, M. (2006): "*La caracterización financiera contable del capital social a la luz de los principios cooperativos*",

REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos, Nº 90, pp. 7-27.

HERRERO BLASCO, A (2019). "*El ahorro fiscal de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades en España*", CIRIEC-España, Revista de Economía pública, social y cooperativa, Nº 84, 2019

HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2010): "*Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?*", CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa, n.º 69.

JULIÁ IGUAL, J.F. (2003): "*La memoria y la información económica financiera en las cooperativas. Una nueva formulación en el marco de las normas contables y las normas sustantivas cooperativas*", CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 45.

MACÍAS RUANO, A.J. (2017): "*El tardío reconocimiento del carácter mercantil de las sociedades cooperativas y su consecuencia*", Deusto Estudios Cooperativos, Universidad de Deusto.

MARÍ VIDAL, S. y POLO-GARRIDO, F. (2012): "*Análisis de los efectos de la introducción de las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas*" (Orden EHA/3360/2010). En II Jornada sobre emprendimiento social y colectivo, CEGEA, Valencia, España.

MARTINEZ SEGOVIA, F.J. (2024): "*Sobre el concepto jurídico de cooperativa*", en, MOYANO FUENTES, J. (coord.): "*La sociedad cooperativa: un análisis de sus características societarias y empresariales*", Universidad de Jaén, 2001, pág. 47 y ss.

MEMENTO FISCAL, Lefebvre.

- MIRAVALEE CALLEJA, C: (2014). *Las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra y/o del ganado*". Agronews.
<https://www.agronewscastillayleon.com/blog/celia-miravalles/las-cooperativas-de-exp-lotacion-comunitaria-de-la-tierra-yo-del-ganado/>
- MONTERO SIMÓ, M. (2016): "*La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Propuestas para una reforma*", Universidad Loyola Andalucía, España.
- LABATUT SERER, G. (2017): "*Las reservas y las provisiones en la sociedad cooperativa*", AECE. (Fecha última de consulta: 26 de noviembre del 2024).
- PANIAGUA ZURERA, M. y JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2014): "*La necesidad de una legislación cooperativa adecuada: aspectos mercantiles, tributarios y de Derecho comunitario*", CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, n.º 81.
- PASTOR DEL PINO, MARÍA DEL CARMEN. (2016): "Las cooperativas como sujeto de protección fiscal". Ciriec-revistajuridica.es. Revista Jurídica No 28/2016. (Fecha última de consulta: 25 de noviembre).
- PUENTES POYATOS, R. (2004): "*Las cooperativas de segundo grado como forma de integración: Especial referencia al efecto impositivo.*" UNED. (Fecha última de consulta: 27 de noviembre de 2024).
- RODRIGO RUIZ, M.A. (2010): "*Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma*", CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa, N.º 69.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2008): "El Régimen Tributario de las Cooperativas en España. Aspectos Generales", GEZKI, Nº4 (Fecha última de consulta: 18 de noviembre de 2024).
- VICENT CHULIA F. (1991): "*Compendio crítico de Derecho Mercantil*". BOSCH, Barcelona, págs. 1020-1021

ANEXOS

ANEXO I. Tipología de cooperativas de primer grado

Cooperativas de trabajo asociado	<i>Es aquella cuyo propósito es ofrecer a sus socios empleos, por medio de su trabajo personal y directo, ya sea a tiempo parcial o completo, a través de la organización conjunta de la producción de bienes o servicios para terceros. Podrá incluir socios colaboradores. La vinculación de los socios trabajadores con la cooperativa es de naturaleza societaria⁴⁰.</i>
Cooperativas de consumidores y usuarios	<i>Tienen la finalidad de proporcionar bienes y servicios en las mejores condiciones de precio, información y calidad. En ellas el consumidor es conocido como socio consumidor en la cooperativa y adquieren dichos productos a terceros o por sí mismos para su propio consumo. Dentro de este tipo de cooperativas encontramos las cooperativas de viviendas, cuyo objetivo es proporcionar viviendas a precio de coste exclusivamente a sus socios.</i>
Cooperativas agroalimentarias	<i>Permiten un mejor acceso a suministros y/o mercados a menor coste de producción y pudiendo fijar precios competitivos, por medio de la unión entre empresas agroalimentarias⁴¹.</i>

⁴⁰ AA.VV. "El Trabajo por Cuenta propia o Autónomo y el Trabajo Asociado. Ministerio de Trabajo y Economía Social". https://www.mites.gob.es/es/Guia/texto/guia_2/contenidos/guia_2_7_2.htm (Fecha última de consulta: 10 de enero de 2025)

⁴¹ <https://www.agro-alimentarias.coop/datos-cooperativismo> (Fecha última de consulta: 10 de enero de 2025)

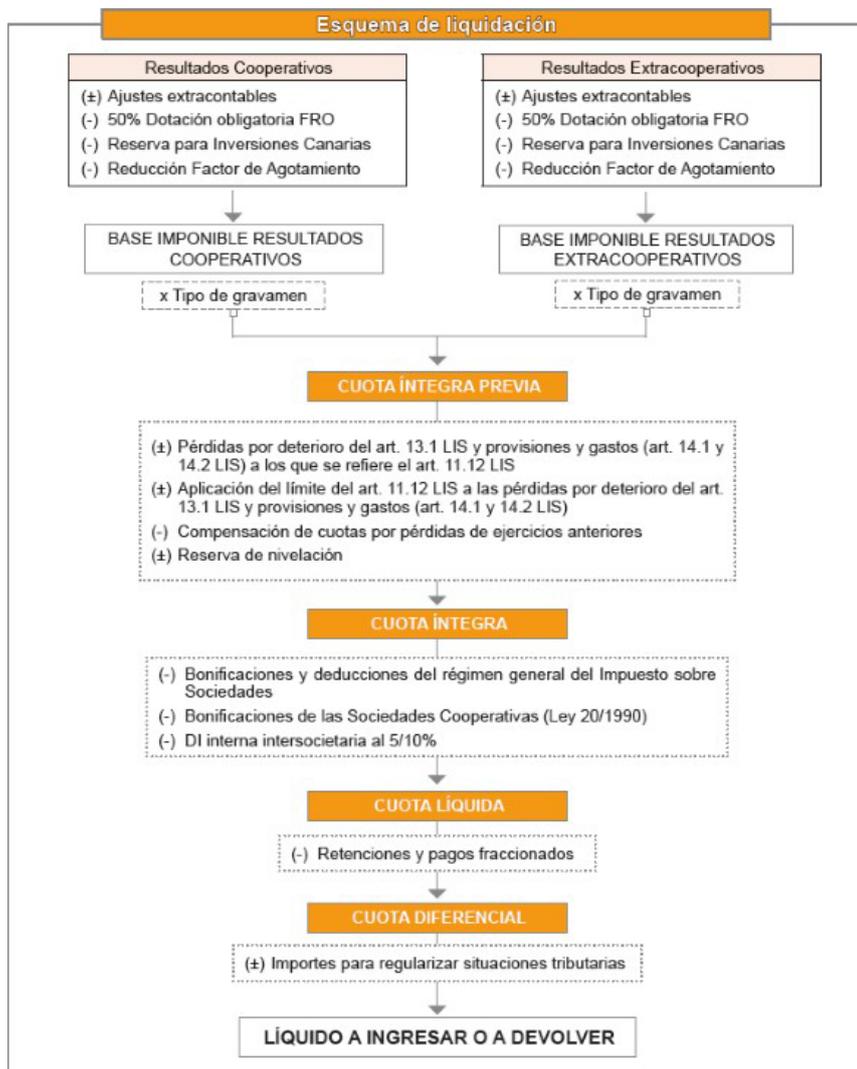
<p align="center">Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra</p>	<p><i>Se dedican a la explotación en común de los bienes cedidos por los socios y de otros que disponga la cooperativa por cualquier título, logrando mayores cantidades de producción a menor coste⁴².</i></p>
<p align="center">Cooperativas de servicios</p>	<p><i>Prestan servicios a los socios, incrementando el empleo, facilitando la gestión colectiva y dando respuesta a las necesidades de estos.</i></p>
<p align="center">Cooperativas del mar</p>	<p><i>Relacionan pescadores, embarcaciones y organizaciones de productos pesqueros para conseguir mejores acuerdos, productos de pesca y la comercialización.</i></p>
<p align="center">Cooperativas de transportistas</p>	<p><i>Asocian a personas físicas o jurídicas, titulares de empresas de transporte o profesionales del sector, que puedan operar en cualquier ámbito, incluyendo el local. Su objetivo es ofrecer servicios y suministros, así como realizar operaciones dirigidas a mejorar económicamente y técnicamente las explotaciones de sus socios.⁴³</i></p>

⁴² MIRAVALEE CALLEJA, C.: Las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra y/o del ganado. Agronews (2014) <https://www.agronewscastillayleon.com/blog/celia-miravalles/las-cooperativas-de-explotacion-comunitaria-de-la-tierra-yo-del-ganado/>

⁴³ GARCÍA CACHAFEIRO, F.: "Las cooperativas de transportistas." (2006) <https://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/2477/AD-10-21.pdf> (Fecha última de consulta: 10 de enero de 2025)

<p>Cooperativas de seguros</p>	<p><i>Dan cobertura a los socios de los riesgos asegurados.</i></p>
<p>Cooperativas sanitarias</p>	<p><i>Se dedican a cubrir los riesgos relacionados con la salud de sus socios o asegurados y de los beneficiarios de los mismos.</i></p>
<p>Cooperativas de enseñanza</p>	<p><i>Proporcionan mayores oportunidades de trabajo para los docentes, así como calidad en la enseñanza.</i></p>
<p>Cooperativas de crédito</p>	<p><i>Satisfacen las necesidades de crédito de los socios con bonificaciones fiscales y mejorando las condiciones de los préstamos.</i></p>

ANEXO II. Esquema de Liquidación Impuesto Sobre Sociedades Cooperativas⁴⁴



Fuente: AEAT, *Manual práctico de Sociedades 2023*.

⁴⁴ AEAT.; "Manual práctico de Sociedades", capítulo 11 régimen fiscal de las cooperativas, 2023, <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-sociedade-s-2023/capitulo-11-regimen-fiscal-cooperativas/esquema-liquidacion-is-sociedades-cooperativas.html>

ANEXO III. Tipos de gravamen Impuesto sobre Sociedades (art. 29.1 LIS)

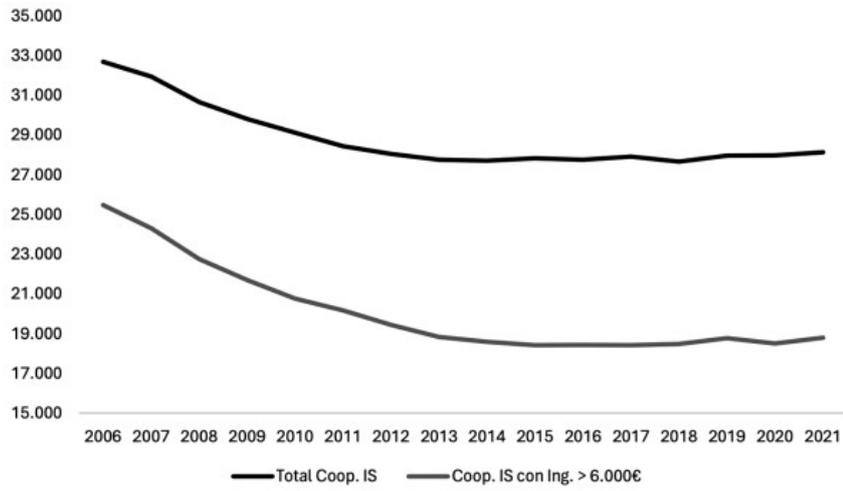
Cifra de negocios	2024	2025	2026	2027	2028	2029
Menos de 1 millón euros	23%	Base Imponible hasta 50000: 21%	Base Imponible hasta 50000: 19%	Base Imponible hasta 50000: 17%	Base Imponible hasta 50000: 17%	Base Imponible hasta 50000: 17%
		Base Imponible restante:				
		22%	21%	20%	20%	20%
Entre 1 millón euros y 10 millones euros	25%	24%	23%	22%	21%	20%
Más de 10 millones euros	25%	25%	25%	25%	25%	25%

**ANEXO IV. Tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades
Cooperativas protegidas (art. 29.2 LIS)**

Cifra de negocios	2024	2025	2026	2027	2028	2029
Menos de 1 millón euros	20%	Base Imponible hasta 50000: 18% Base Imponible restante: 19%	Base Imponible hasta 50000: 16% Base Imponible restante: 18%	Base Imponible hasta 50000: 14% Base Imponible restante: 17%	Base Imponible hasta 50000: 14% Base Imponible restante: 17%	Base Imponible hasta 50000: 14% Base Imponible restante: 17%
Entre 1 millón euros y 10 millones euros	20%	20%	20%	19%	18%	27%
Más de 10 millones euros	20%	20%	20%	20%	20%	20%

ANEXO V. Gráfico sobre la evolución del número de cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades

Gráfico 1. Evolución del número de cooperativas en el IS



Fuente: Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).