



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS

Alumno: Cañada Cárdenas, Esperanza

Mayo, 2018

ÍNDICE

1. Introducción.
2. Presupuestos jurídicos y económicos de las Sociedades Cooperativas.
 - 2.1. Marco normativo.
 - 2.2. Análisis del concepto legal.
 - 2.3. Elementos esenciales.
 - 2.4. Incidencia de las cooperativas en la actividad económica.
3. El tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas al amparo de la normativa de la Unión Europea y problemática de las ayudas de Estado.
 - 3.1. Concepto de ayuda de Estado.
 - 3.2. Medidas fiscales consideradas como ayuda de Estado.
 - 3.3. Justificación de las ayudas a las cooperativas.
 - 3.4. Ayudas a las cooperativas consideradas como fraudulentas.
4. Tipos de sociedades cooperativas a efectos fiscales en la normativa española.
 - 4.1. Delimitación general.
 - 4.2. Cooperativas protegidas.
 - 4.3. Cooperativas especialmente protegidas.
5. Singularidades fiscales de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades.
 - 5.1. Resultados cooperativos y extra-cooperativos.
 - 5.2. Determinación de la base imponible.
 - 5.3. Cuota íntegra, bonificaciones y deducciones.
6. Particularidades fiscales de las cooperativas en otros impuestos.
7. Conclusiones.
8. Bibliografía.
9. Páginas web consultadas.

RESUMEN

De acuerdo con la importancia que presentan las sociedades cooperativas en nuestro país, y más concretamente en nuestra provincia, este trabajo analiza las especialidades del régimen fiscal de estas. Definiendo los presupuestos económicos y jurídicos que presentan dichas entidades, así como la repercusión de estas en nuestro país. En cuanto a la Unión Europea, estudiaremos el tratamiento fiscal dado a estas sociedades, donde haremos gran hincapié en las ayudas de Estado, que tanta problemática presentan. Posteriormente, nos centraremos en definir los tipos de sociedades cooperativas que existen en función de la fiscalidad, así como en determinar y analizar todas las singularidades que dichas entidades poseen en el Impuesto sobre Sociedades, como tributo principal, así como en otros impuestos.

Palabras clave: *Derecho Tributario, cooperativas, régimen fiscal especial, ayudas de Estado.*

ABSTRACT

According to the importance that present cooperative societies in our country, and more specifically in our province, this work examines the taxation of these specialties. Defining the economic and legal budgets presenting such entities, as well as the impact on our country. As regards the European Union, we will study the tax treatment given to these societies, where great emphasis on State aid, presenting so many problems we. Subsequently, we will focus on defining the types of cooperative societies that exist in terms of taxation, as well as in identifying and analysing all the singularities that such entities have in tax, as main tribute, so as in other taxes.

Keywords: *tax law, cooperatives, special tax regime, State aid.*

1. Introducción

Durante el siglo XX se ha experimentado una importante transformación de la sociedad que ha dado lugar a la aparición de nuevas actividades económicas capaces de satisfacer una demanda creciente, a la vez que, por parte de las diferentes administraciones, se ha fomentado que por parte de las empresas que desarrollan esta labor productiva se contribuya a la mejora del desarrollo económico.

En este proceso de cambio, el cual llega hasta nuestros días, es indudable la importancia que ha tenido, y siguen teniendo, las sociedades cooperativas como medio para fomentar nuevas actividades productivas y mejorar el desarrollo económico en el territorio en el que se enclavan. Aunque en un primer momento la aparición de las sociedades cooperativas está vinculada de forma casi exclusiva a la actividad productiva en el mundo rural, durante las últimas décadas, dicha forma jurídica se ha expandido a la totalidad de actividades productivas: industria, servicios, etc.

Así, en la actualidad, resulta innegable la importancia que las sociedades cooperativas tienen en el conjunto de la economía, tanto por su aportación al Producto Interior Bruto (PIB) como por el número de puestos de trabajo creados. Relevancia que estudiaremos con detenimiento en este trabajo, siempre considerando a la sociedad cooperativa como una organización que forma parte de la Economía Social¹.

Por tanto, la existencia de un régimen fiscal para este tipo de sociedades, no sólo queda justificado porque así venga reflejado en la propia Constitución Española², sino por su contribución al progreso económico y social, el cual no repercute únicamente en el beneficio de sus socios, sino que afecta al conjunto de la población, en su labor de agentes de la ES.

En este contexto, el objetivo del presente Trabajo de Fin de Grado se centra en analizar el Régimen Fiscal aplicable a las sociedades cooperativas mediante su comparación con el resto de las sociedades. Comenzaremos estableciendo el marco normativo que engloba toda la legislación referente a la sociedad cooperativa, tanto a nivel comunitario, como estatal y autonómico. Seguido de un análisis del concepto legal de cooperativa, así como la determinación de los principales elementos que poseen este tipo de sociedades, donde

¹ En adelante, ES.

² La Constitución Española de 1978, en su artículo 129.2 recoge una referencia clara a favor de un régimen fiscal propio para las sociedades cooperativas al indicar que las sociedades cooperativas deben ser promovidas de manera eficaz por los poderes públicos. En adelante, CE.

destacaremos los siete principios cooperativos que toda sociedad debe poseer para ser considerada como tal.

Estudiaremos el tratamiento fiscal que tienen dichas sociedades bajo la normativa de la Unión Europea, así como la problemática que engloba las ayudas recibidas del Estado por dichas sociedades. Haciendo hincapié en justificar por qué las cooperativas deben recibir un trato especial frente al resto de sociedades, destacando las causas que apoyan la existencia de tal singularidad.

Este estudio procederá a examinar en detalle, todos y cada uno de los beneficios fiscales que las sociedades cooperativas pueden aplicar en el Impuesto sobre Sociedades³, lo que permitirá tener una visión exhaustiva sobre la liquidación de dicho impuesto en este tipo de sociedades. Para ver más claro las particularidades fiscales en estas sociedades, frente al resto, apoyaremos la parte teórica con un caso práctico donde iremos liquidando dicho impuesto paso por paso, tanto en una sociedad cooperativa, como en una sociedad de capital distinta a esta. Esto nos permitirá apreciar de manera clara y concisa las diferencias existentes en ambos casos, pudiendo apreciar los beneficios que posee la sociedad cooperativa. Además de ello, detallaremos las particularidades fiscales que poseen las cooperativas en otros impuestos, que las diferencian del resto de sociedades.

Además, dicho análisis, tras realizar una revisión de la importancia que tienen las sociedades cooperativas y el marco normativo que le es aplicable, permitirá concluir si existen diferencias significativas con el resto de sociedades y, en su caso, si estos beneficios fiscales quedan justificados en una economía de libre mercado por cuestiones de índole económica o social, que puedan afectar de forma singular a las sociedades cooperativas.

Así pues, podremos concluir, tras haber analizado el concepto de ayuda de Estado, si los beneficios fiscales disfrutados por las cooperativas podrían tener la consideración de fraudulenta o bien, quedarían justificados y debidamente ejecutados.

³ En adelante, IS.

2. Presupuestos jurídicos y económicos de las Sociedades Cooperativas

2.1. Marco normativo

Analizando los orígenes del marco normativo, nos remontamos a las primeras leyes cooperativas autonómicas. Leyes que fueron creadas a partir del artículo 129.2 CE en relación con los artículos 148 CE y 149.1 CE⁴, los cuales pusieron de manifiesto la falta de legislación existente en aquellos momentos de este tipo de sociedades, dando lugar a la asunción directa de dicha competencia por parte de las Comunidades Autónomas⁵ de manera exclusiva⁶. Fueron cinco CCAA, entre las cuales se encontraba nuestra comunidad, Andalucía, las que asumieron esta competencia en sus Estatutos, dando lugar a una amplia y diversa legislación sobre materia de sociedades cooperativas.

Con el paso de los años, el Estado tomó rienda en este asunto y dictó en 1987 la Ley General de Cooperativas,⁷ donde se establecieron una serie de normas que no podían ser desarrolladas por las Comunidades en sus Estatutos, sino que pasarían a ser competencia exclusiva del Estado. Ley que además de ello, sería de aplicación complementaria en todas aquellas materias que no habían sido reguladas por las leyes autonómicas aplicables a las sociedades cooperativas, adaptando además de ello el régimen jurídico de estas a las exigencias del Estado. Desde ese momento deben coexistir en nuestro país normas de procedencia diversa: legislación estatal y legislación autonómica, imposibilitando la existencia de una ley única que unificara la legislación aplicable a las cooperativas.

Actualmente a nivel estatal, el marco normativo en España de las cooperativas está constituido principalmente por tres leyes: la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas⁸, la Ley 27/1999 de Cooperativas⁹ y Ley 3/2011 de

⁴ En tal sentido, podemos apreciar este silencio legislativo en la CE de 1978 por la falta de mención tanto en su artículo 148, donde se atribuyen las competencias que corresponden a las Comunidades Autónomas, como en el artículo 149 en el cual se mencionan las competencias exclusivas del Estado.

⁵ En adelante, CCAA.

⁶ Basándose en el artículo 149.3 CE según el cual pueden pertenecer a las CCAA las materias que no hayan sido atribuidas de manera expresa por la CE al Estado.

⁷ Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas derogada por la Ley 27/1999, de 16 de junio, de Cooperativas.

⁸ En adelante, LRFCA.

⁹ Dicha ley es aplicable a las sociedades cooperativas que desempeñen su actividad económica en diferentes CCAA, salvo que dicha actividad se concentre de manera mayoritaria en alguna comunidad en concreto, con carácter predominante. También es aplicable a las sociedades cuya actividad sea desarrollada en Ceuta o Melilla. Esto queda recogido en el artículo 2 de dicha ley. En adelante, LGC.

la Sociedad Cooperativa Europea con domicilio en España¹⁰, entre otras. Junto con estas leyes, la CE también promueve la creación de estas sociedades, en su artículo 129.2., siendo España uno de los pocos Estados que forman parte de la Unión Europea que lo hace.

En el ámbito comunitario destacamos por un lado el Reglamento 1435/2003 adoptado en 2003 por el Consejo de la UE, relativo al Estatuto de la SCE¹¹. El RSCE entró en vigor el 21 de abril de 2003, constituyendo una norma de validez transfronteriza que a partir de dicho momento será de aplicación directa para todos los Estados miembros de la UE. Por otro lado, también está presente la Directiva 2003/72/CE entrada en vigor el 22 de julio de 2003.

Ambos fomentan la unificación jurídica a nivel europeo en el tratamiento de las sociedades cooperativas, en busca de un mercado más competitivo e igualitario para todos los componentes que en él se hallan. Impidiendo además que los derechos, tanto de los socios que integran las sociedades cooperativas, como de terceros que se ven afectados por ellas, no se vean perjudicados por la existencia de normas dispares entre los diferentes Estados miembros.

Por último, cabe destacar la legislación autonómica. Como hemos mencionado anteriormente, existe una amplia normativa en materia de sociedades cooperativas a este nivel. Centrándonos por tanto en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en la cual residimos, cabe descartar la Ley 14/2011 de Sociedades Cooperativas Andaluzas¹² entrada en vigor el 23 de diciembre de 2011; y el Decreto 123/2014, de 2 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la LSCA, los que conforman el marco normativo a nivel autonómico. Como comentamos anteriormente, Andalucía fue una de las cinco CCAA con competencia exclusiva y directa sobre esta materia con anterioridad a la proclamación de la LGC creada en 1987.

¹⁰ El primer artículo de dicha ley establece que será considerada sociedad cooperativa con carácter europeo aquella que se halle en territorio español, siempre que tenga su domicilio y administración central dentro de España. En adelante, SCE.

¹¹ Este Reglamento, que trata el Estatuto de una SCE, establece que podrán constituirse como sociedades cooperativas con carácter europeo aquellas que cumplan unos determinados requisitos previos, siempre y cuando se constituyan con arreglo a las distintas clases o modalidades que quedan recogidas dentro de dicho Reglamento. En adelante, RSCE.

¹² Ley cuya competencia le viene atribuida por el artículo 58.1. 4º del Estatuto de Autonomía de Andalucía, el cual alega que Andalucía posee competencia de forma exclusiva en organización de cooperativas y otras entidades de ES. En adelante, LSCA.

Por tanto, la situación legislativa del Derecho Cooperativo en España es compleja y muy diversa, existiendo prácticamente una ley por cada CCAA. Aunque en principio solo cinco CCAA asumieron de forma exclusiva la competencia legislativa, actualmente son once las CCAA, entre las cuales se encuentra Andalucía, que poseen su propias leyes y decretos acerca de las cooperativas. Esto ha provocado que la doctrina jurídica demande al Estado la armonización de la legislación cooperativa, estableciendo unos principios necesarios que minimicen la complejidad normativa que existe en la actualidad.¹³

2.2. Análisis del concepto legal

El artículo 1 de la LGC recoge dicho concepto, estableciendo que una cooperativa es una sociedad conformada por personas que de forma voluntaria se asocian para desarrollar determinadas actividades empresariales, cuya finalidad es satisfacer las necesidades y aspiraciones económicas y sociales de sus miembros, siendo democrático tanto su funcionamiento como estructura.¹⁴ Debiéndose el origen de este tipo de sociedades a la búsqueda en común, por un colectivo o grupo de personas, de una solución a una situación crítica o simplemente, a la mera subsistencia.

Este concepto se ve reforzado por la Declaración de Identidad Cooperativa de 1995¹⁵, la cual declara que una sociedad cooperativa se corresponde con una alianza de personas, creada de forma autónoma y voluntaria, cuya finalidad no es otra que la de satisfacer sus ambiciones y necesidades comunes, tanto económicas, como culturales y sociales. Dando lugar a la creación de una sociedad con forma jurídica propia la cual es propiedad conjunta de todos los individuos que la componen, siendo organizada de manera democrática.¹⁶

¹³ Vid. Paniagua Zurera, M. y Jiménez Escobar, J. (2014), “La necesidad de una legislación cooperativa adecuada: Aspectos mercantiles, tributarios y de derecho comunitario”, CIRIEC, Valencia, p.7.

¹⁴ LGC, dentro del título “De la sociedad cooperativa”, artículo 1 “concepto y denominación”.

¹⁵ Declaración adoptada por la Alianza Cooperativa Internacional (ACI) durante su II Asamblea General, en Mánchester.

¹⁶ En tal sentido, Merino Jara, I. (2009), “El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado”, CIRIEC, País Vasco, pp.111.

La nota distintiva de esta sociedad es su modelo de empresa participativa, basando todo el funcionamiento de esta en pautas y principios creados de forma democrática por todos los socios que la componen.¹⁷

Caracterizada por la participación de todos los socios para la consecución de un objetivo común, siendo una iniciativa empresarial voluntaria surgida de un grupo de personas que pretenden satisfacer sus propias necesidades. Para ello se crean estructuras participativas de forma democrática, donde el socio participa en la sociedad tanto con la aportación de capital como con otros papeles como puede ser el de cliente o trabajador, reconociéndole así tanto un derecho frente a la cooperativa, como una serie de deberes de participación.

Otra nota que la diferencia frente a otras sociedades es el carácter de empresa abierta que posee, empresa que puede operar tanto con socios como con terceros, es decir, participando en el mercado para el cumplimiento de sus fines, siendo su principal objeto el ejercicio por parte de los socios de una actividad económica común.¹⁸

Podemos concluir que, a diferencia de otro tipo de forma de empresa, en la sociedad cooperativa los socios tienen objetivos comunes, siendo estos dependientes de sus necesidades. Es por ello que conforman una empresa con la cual conseguirán satisfacer tanto sus necesidades, como conseguir sus objetivos, pues todos los miembros de ella buscan la misma finalidad, aportando todos y cada uno de ellos lo que esté en su mano para la consecución de dicho fin.

Además, a diferencia de cualquier sociedad común, son los socios quienes dirigen la actividad económica de manera igualitaria, pues poseen voz y voto en la empresa. La creación de dicha empresa surge de la voluntad de un grupo de personas que deliberadamente deciden emprender, adquiriendo la condición de socio y pudiendo serlo cualquier persona que lo desee.

¹⁷ Vid. Gadea Soler, E. (2012): “La función económica de la cooperativa y la necesidad de una legislación adecuada”, REVERSCO, Madrid, p. 3.

¹⁸ En tal sentido, vid. Gadea Soler, E. (2008), “Universidad y cooperativismo. Delimitación del concepto de cooperativa en una sociedad democrática avanzada: referencia a los principios cooperativos y a su discutida vigencia”, Boletín de la Asociación Internacional de Derecho cooperativo, España, pp. 39-44. Disponible online: <http://baidc.revistas.deusto.es/article/view/835/967>

2.3. Elementos esenciales

La legislación contempla a groso modo dos tipos de cooperativas, pudiendo ser estas de primer grado o segundo. Las cooperativas de primer grado son las que están formadas por personas jurídicas o físicas, de manera individualizada, es decir, que no sea miembro de dicha cooperativa ninguna otra; siendo consideradas de segundo grado las que están formadas por la fusión de varias cooperativas individuales. Las segundas, no tienen como fin desarrollar una actividad económica, sino que normalmente se alían para poder defender los intereses de cada una de las sociedades que la conforman,

Dentro de las cooperativas consideradas de primer grado, el artículo 6 de la LGC diferencia entre doce tipos de sociedades cooperativas entre las cuales se encuentran las cooperativas agrarias, tan predominantes en nuestra región, teniendo cada una de ellas sus propias características, así como reglas especiales, pero siendo todas ellas compatibles entre sí.

Cualquier sociedad cooperativa, con independencia del tipo que sea, debe estar constituida por un mínimo de tres socios¹⁹, con un capital variable el cual constituirá el capital social. Capital cuya cantidad mínima estará fijada previamente en los estatutos, acordada por todos los miembros que la componen. Dicha sociedad debe funcionar bajo el principio de igualdad, en cuanto a los derechos y deberes de los miembros de esta, persiguiendo todos ellos la mejoría social y económica. De ahí que la organización y desempeño sea en todo momento llevados a cabo de manera democrática. Las actividades desarrolladas deben estar legalmente autorizadas, debiendo pedir una autorización²⁰ determinada para ejercer cualquier actividad diversa a su objeto.

De las deudas procedentes de la sociedad, no podrán responder los socios miembros de esta, salvo que exista una disposición contraria en los estatutos donde además de alegar dicha excepción, debería establecerse el alcance de la responsabilidad.

Existen siete principios cooperativos establecidos por la ACI²¹ desde el año 1995. Estos principios deben ser adoptados por todas las sociedades cooperativas para poder ser

¹⁹ Así lo recoge la LSCA en su artículo 10.

²⁰ Autorización de la Secretaría de Comercio.

²¹ Establecidos por la Alianza Cooperativa Internacional, organización no gubernamental representativa del cooperativismo a nivel mundial, el día 23 de septiembre de 1995 en Manchester. Anteriormente ya se habían

consideradas como tales. Mediante ellos, se trabajan y desarrollan los valores cooperativos establecidos para cualquier sociedad cooperativa. Autoayuda, autorresponsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad, son los valores en los que se basan las cooperativas, establecidos por la Declaración de Alianza²². Estos principios son dependientes entre sí, están interrelacionados, por lo que la sociedad debe cumplir y llevar a cabo todos y cada uno de ellos, pues si decide dejar cualquiera de ellos de lado, esto afectará al cumplimiento del resto, perjudicándolos. Estos principios son pautas que la cooperativa debe seguir, no solo para la realización de su actividad, sino que deben interiorizarlos como algo propio de ella.

Podríamos determinar que los valores serían las situaciones ideales en las que debería actuar una cooperativa, situaciones mediante las cuales se alcanzarían de forma satisfactoria sus objetivos, serían la meta por alcanzar de forma culmen. Por otro lado, los principios son considerados las pautas que dicha sociedad debería llevar a cabo constantemente para poder llegar a esta situación idílica, donde se cumplirían todos los principios establecidos para una sociedad cooperativa.²³

Estos principios han sido revisados a lo largo de los años en tres ocasiones, siempre adaptándose a los cambios en este mundo tan competitivo, siendo la última revisión en el año 1995.²⁴

La *adhesión voluntaria y abierta* es el primer principio, el cual recoge que las cooperativas son sociedades consideradas voluntarias y abiertas a cualquiera persona que sea capaz para el desempeño de la función que deba cumplir en el proceso de producción de la empresa. Sin que medie ningún tipo de discriminación, como así lo recoge el artículo 35 de la CE²⁵. Esto supone que ningún individuo podrá ser discriminado para formar parte

establecido unos principios cooperativos a través de los Estatutos de la ACI en los Congresos celebrados en 1937 (París) y 1966 (Viena).

²² En tal sentido, vid. Martínez Charterina, A. (1995), “Los valores y los principios cooperativos”, REVESCO, Madrid, pp. 44-45.

²³ Vid. Osvaldo Cracogna, D. (1991), “Reflexiones sobre los valores y principios cooperativos en la ACI”, Anuario de Estudios Cooperativos, Bilbao, pp. 97-98.

²⁴ Vid. García-Gutiérrez Fernández, C. (1995), “Las sociedades cooperativas de derecho y las de hecho con arreglo a los valores y a los principios del Congreso de la Alianza Cooperativa Internacional de Manchester de 1995”, REVESCO, Madrid, pp. 59-68.

²⁵ La CE de 1978, dentro del título I “De los derechos y deberes fundamentales”, en su artículo 35 recoge el derecho al trabajo sin ningún tipo de discriminación, alegando que tienen derecho a un trabajo y el deber de trabajar todos los españoles, así como tienen derecho a un salario que cubra sus necesidades y las de su familia. Siempre sin ningún tipo de discriminación.

de una sociedad, siempre y cuando tenga la capacidad suficiente y necesaria para desempeñar las funciones que una vez dentro, deba realizar en la sociedad. No podrán establecerse por tanto ninguna disposición en los estatutos de las cooperativas que haga referencia o de lugar a cualquier oposición a este principio.

La sociedad debe *gestionarse de manera democrática por parte de los socios*, pues deben ser ellos los que tomen las riendas de la administración de la sociedad, los que la gestionen de forma participativa y democrática. Entre todos los socios se eligen a los representantes de la sociedad, así como los encargados de su gestión, siempre de forma democrática. Cualquier socio posee el derecho de ser elegido representante para los cargos de los órganos que conforman la sociedad, así como posee el derecho para participar en la elección de dichos representantes. Por tanto, cada socio solo podrá tener un voto²⁶. Con independencia de cuál sea su aportación a la sociedad, todas las aportaciones son iguales frente al derecho de voto.

Los socios deben contribuir de manera equitativa al capital, mediante aportaciones que posteriormente serán retribuidas con una compensación limitada, en el caso de que la haya dicho año, pues no siempre puede haberlas. Poseen el derecho a beneficiarse en el retorno cooperativo. Compensación estipulada en relación con el capital aportado. Debe existir por tanto una *participación económica por parte de los socios*. Una parte del capital de la sociedad es propiedad común de esta, con fines de desarrollo. Si en algún momento la sociedad tuviera necesidades financieras, los socios deberían realizar una nueva aportación de capital para cubrir dichas necesidades.

Cualquier cooperativa tiene que ser *autónoma e independiente*. Las sociedades cooperativas son propiedad exclusiva de los socios, quienes tienen el control de estas. A pesar de que puedan realizar acuerdos con otras instituciones, entidades u organizaciones públicas, deben salvaguardar siempre su autonomía e independencia. El control de la sociedad es llevado a cabo por los socios de forma democrática, manteniendo así toda la autonomía.

Para una contribución eficaz al desarrollo de la cooperativa, se prestará *educación y formación* a todos los socios, representantes, empleados o directivos de dicha sociedad. Informan al público, especialmente a jóvenes, acerca de los beneficios o de la naturaleza

²⁶ Principio esencial de las sociedades cooperativas: “una persona, un voto”.

de la cooperación. Educación y formación para los miembros internos a la sociedad; *información*, para personas ajenas a ella.

Entre las distintas cooperativas existentes debe darse un grado de cooperación. No debe existir competencia entre las distintas cooperativas, sino que todas deben proteger la identidad cooperativa. Sirviendo a los socios de manera eficaz y siempre fortaleciendo el movimiento cooperativo. Se crean estructuras en los distintos niveles territoriales existentes.

En último lugar, todas y cada de las cooperativas, deben mostrar *interés por la comunidad*. Deben trabajar tanto por las necesidades y deseos de los socios, cuyo objetivo es el principal, como por la satisfacción y el desarrollo de la comunidad que les rodea en general, siempre teniendo presente la responsabilidad medioambiental de estas. La comunidad se beneficiará conforme lo hagan los socios de la cooperativa. Por ello, resulta innegable su labor como agentes de ES.

2.4. Incidencia de las cooperativas en la actividad económica

El artículo 5.1. de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de ES²⁷ recoge todas las organizaciones que conforman la ES en España. Son aquellas empresas con un componente social que las diferencian del resto, empresas donde prevalece más el valor de la persona y del entorno que la rodea, que el valor del capital; siendo los beneficios obtenidos repartidos entre todos los miembros que conforman la empresa. Su funcionamiento se basa en estructuras democráticas, donde todos los miembros son iguales y poseen los mismos derechos y deberes en la sociedad.

Son tres los requisitos que debe cumplir una empresa para ser considerada como parte de la ES. La sociedad debe nacer con la finalidad de satisfacer las necesidades de sus miembros integrantes, los cuales forman parte de esta para poder conseguir sus objetivos. Deben desarrollar su actividad en un mercado, de donde obtienen la mayor parte de los recursos que necesitan, así como venden sus productos en dicho mercado. Por último,

²⁷ La Ley 5/2011, de 9 de marzo, de ES, destaca en su artículo 5 los tipos de entes que forman dicha economía, entre las cuales se encuentran aquellas mutuas, fundaciones y asociaciones que desarrollen una actividad económica.

reparten los excedentes obtenidos en cada ejercicio entre los miembros que la integran (en el caso de las cooperativas, los socios). Encontramos principalmente dos tipos: las cooperativas y las sociedades laborales.

La importancia de las sociedades cooperativas en nuestro país tiene una larga trayectoria. Al término de la guerra civil española (1939), España sufría uno de los peores momentos de su historia, donde predominaba la pobreza y el hambre. La creación de cooperativas agrarias fue la solución más eficaz a esta situación, pues fue en los años cincuenta cuando muchas familias que vivían en el campo en situación de pobreza decidieron unirse para poder salir adelante. Con esta unión, cada familia aportaba lo que poseía, ya fueran tierras de cultivo, ganado o maquinaria, surgiendo así sociedades cooperativas que ha día de hoy sigue en funcionamiento, y que, han tenido gran importancia durante todos estos años. Este tipo de sociedades, fueron la salida de una situación insostenible para muchas familias españolas, siendo una gran solución para los tiempos de crisis.

Cincuenta años después, podemos observar como en el período del año 2008-2012, años señalados por la crisis económica y financiera que abordaba nuestro país, así como la comunidad europea, los efectos de esta han sido menores en las empresas de ES que en el resto de las empresas tradicionales. Como ejemplo de ello podemos destacar que mientras el empleo en las empresas tradicionales descendió un 19%, en las cooperativas solo lo hizo un 9%. El carácter no lucrativo, las normas de asignaciones de excedentes y los compromisos sociales derivados de su funcionamiento democrático han hecho esta resistencia posible.²⁸

Estas empresas representan un modelo flexible y dinámico, capacitadas en todo momento para adaptarse a los cambios del mercado y la sociedad en general, dando lugar a la aportación al desarrollo económico y creación de riqueza en la sociedad, siendo además capaces de mantener y crear empleo de manera constante. Incluso se cuestiona el hecho de que algunas cooperativas estén cubriendo ciertas necesidades de la sociedad que, con la crisis económica, el estado de bienestar ha dejado de atender por falta de recursos.

Las empresas de ES representan en la actualidad el 10% del PIB en España y el 12'5% del empleo existente, dando lugar a que el 42,8% de la población española esté vinculada

²⁸ Vid. Monzón Campos, J.L. y Chaves Ávila, R. (2012), "La ES de la Unión Europea", pp. 90-91. Informe elaborado para el Comité Económico y Social Europeo, CIRIEC; Bruselas.

a la ES. Se encuentran cada vez más presentes en cualquier sector económico, habiéndose creado alrededor de 29.000 nuevas empresas en los últimos ocho años, así como 200.000 puestos de trabajo.²⁹ Siendo las cooperativas las sociedades con más peso dentro de la ES. Andalucía destaca por ser la comunidad autónoma donde existe un mayor número de sociedades cooperativas, así como es caracterizada por ser donde más empleo generan estas.

Contamos con aproximadamente 4.000 cooperativas, de las cuales el 80% son cooperativas de trabajo. Hablamos de 22.000 cooperativas en toda España, dando empleo a más de 300.000 personas. A nivel europeo, hay actualmente 160.000 sociedades, generando empleo para cinco millones y medio de personas.³⁰ Como podemos observar, el impacto cooperativista en relación con el mercado laboral es destacable en cuanto a cantidad.

La exportación de productos por parte de las sociedades cooperativas ha incrementado de manera apreciable la actividad económica de dichas empresas pudiendo, además, obtener unos precios superiores a los que dichas sociedades estaban obteniendo en el mercado interior en tiempos de crisis. En España, las cooperativas estaban vendiendo en los últimos años por debajo de los precios de mercado corrientes, incluso por debajo de los costes en algunos casos. Esta apertura al mercado exterior les ha abierto muchas posibilidades y ha hecho posible también en gran parte, su supervivencia en tiempos de crisis, juntos con el resto de los hechos que hemos comentado anteriormente.

A continuación, hemos recogido en la *Tabla 1* una evolución del número de sociedades activas tanto en España, como en nuestra comunidad y provincia. Evolución que abarca desde el año 1999 hasta el año 2017, años de los que hemos podido obtener estos datos pues con anterioridad no se realizaban estas estadísticas. Además de ello, hemos contabilizado el porcentaje de sociedades activas que representan tanto a nivel autonómico nuestra provincia (Jaén), como a nivel nacional nuestra CCAA (Andalucía).

²⁹ Datos de la Confederación Empresarial Española de la ES (CEPES). Disponible online en: <https://www.cepes.es/>

³⁰ Datos obtenidos de la Federación Andaluza de Empresas Cooperativas de Trabajo, en adelante, FAECTA. Federación representante del cooperativismo de trabajo en Andalucía. Disponible online en: <https://www.faecta.coop/>

Tabla 1: Evolución del número de sociedades cooperativas activas

Año	Jaén	% sobre el total autonómico	Andalucía	% sobre el total nacional	España
1999	597	13,39%	4.459	19,29%	23.110
2000	603	12,98%	4.645	19,80%	23.456
2001	653	12,83%	5.091	21,49%	24.210
2002	695	13,01%	5.344	21,86%	24.867
2003	726	12,93%	5.613	22,04%	25.679
2004	708	12,57%	5.634	22,93%	25.557
2005	744	12,58%	5.915	23,70%	25.801
2006	754	12,56%	6.004	23,56%	25.328
2007	736	12,52%	5.877	23,39%	29.949
2008	729	12,71%	5.734	22,97%	24.516
2009	683	12,66%	5.393	22,35%	23.483
2010	654	12,89%	5.074	21,91%	22.702
2011	626	12,83%	4.881	21,45%	22.273
2012	591	12,66%	4.668	20,87%	21.764
2013	569	12,99%	4.381	20,72%	20.990
2014	549	12,76%	4.302	20,68%	20.761
2015	537	12,53%	4.285	20,49%	20.719
2016	524	12,43%	4.215	20,46%	20.571
2017	518	12,25%	4.227	19,29%	20.656

Fuente: Instituto Nacional de Estadística (INE). Elaboración propia. Disponible online en: <http://www.ine.es/>

Mapa 1: Mapa de distribución de cooperativas en Europa



Fuente: FAECTA, disponible online en: <https://www.faecta.coop/>

Observando los datos que refleja la *Tabla 1* podemos ver como alrededor del 20% del total de cooperativas activas en España se encuentran en Andalucía, alcanzando en 2005 el 23,70% sobre el total de cooperativas activas en España. Por otro lado, el 12% de cooperativas de nuestra comunidad se encuentran en la provincia de Jaén. Estos datos destacan la importancia de estas sociedades tanto en nuestro país, como en nuestra comunidad y provincia. En nuestra provincia, considerada como la productora líder de aceite de oliva, predominan las cooperativas agrícolas, las cuales facturaron la cantidad de 807 millones de euros en 2016, considerándolas el motor económico y de desarrollo principal de nuestra provincia³¹.

De acuerdo con los datos recogidos en la tabla, podemos reafirmar que verdaderamente la crisis económica (2008-2012) no tuvo mayor transcendencia en las sociedades cooperativas, pues vemos como la fluctuación dada en dichos años no es muy significativa, sino que simplemente realiza un breve descenso que no tiene mayor importancia. Comparando estos datos con los que cualquier otro tipo de empresa ha llegado a tener, vemos como las cooperativas activas se han ido manteniendo con el

³¹Dato obtenido de una noticia del Diario Jaén redactada por Alonso Enrique, con fecha 2 de noviembre de 2016. Disponible online en: <http://www.diariojaen.es/jaen/las-186-cooperativas-agricolas-facturan-807-millones-de-euros-FL2278340>

tiempo y han logrado sobrevivir a las consecuencias negativas de la crisis, incluso podríamos llegar a afirmar que se han podido beneficiar de esta situación.

La constitución de estas sociedades y la creación de puestos de empleo ha sido un dato destacable, puesto que muchos trabajadores que han perdido su puesto de trabajo debido a la destrucción de empleo se han refugiado en las sociedades cooperativas, donde han visto una nueva oportunidad económica. El único inconveniente con el que se han encontrado es con la dificultad de poder obtener la financiación necesario, hecho que ha intentado subsanarse en lo mayor posible con otras alternativas de financiación.

Observando el *Mapa 1* donde aparece la distribución de sociedades cooperativas en Europa, es difícil no pensar en el concepto de globalización. Actualmente la interacción y desarrollo de una empresa en un mercado que se halla fuera de su territorio nacional es inminente, al igual que el aumento de las facilidades necesarias para que esto sea posible. En cambio, para las sociedades cooperativas la globalización supone un gran reto para su supervivencia, pues estas sociedades inmersas en la ES tienen unos rasgos muy distintivos y especiales, que hacen que la sociedad tenga constantemente dificultades económicas que el resto de sociedades no tienen que solventar.

Hoy día, existen alrededor de 125 millones de miembros de sociedades cooperativas, existiendo así 160.000 cooperativas en toda Europa. Todas ellas, contribuyen en aproximadamente un cinco por ciento al PIB de sus Estados miembros³². Por ello, podemos concluir que el movimiento cooperativista ha contribuido en gran medida al desarrollo tanto a nivel económico como social de la UE, pues las sociedades cooperativas son consideradas un elemento clave para ello. Esta importancia de las sociedades en la UE fue la que dio lugar a que los entes de la UE crearan en 2003 un Estatuto que abordara el concepto de SCE, ya mencionado anteriormente. Así como el constante análisis de la legislación creada por los Estados miembros por parte de la Comisión Europea, para evitar que determinados países tengan una normativa más favorable que el resto.

³² Datos obtenidos de un informe realizado por el Parlamento Europeo sobre la contribución de las sociedades cooperativas a la salida de la crisis, publicado el día 12 de junio de 2013.

3. El tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas al amparo de la normativa de la Unión Europea y problemática de las ayudas de Estado

3.1. Concepto de ayuda de Estado

Cuando hablamos de ayuda de Estado lo primero que nos viene a la mente es la palabra subvención, pero no siempre las ayudas son subvenciones, sino que pueden consistir tanto en medidas fiscales como incentivos, beneficios o reglas especiales en la aplicación de tributos, que ponen al destinatario de dicha ayuda en una posición de ventaja frente a los competidores.³³

El concepto de ayuda de Estado puede deducirse de lo recogido en el artículo 107 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea³⁴. Este tratado no aporta un concepto claro y conciso sobre ayuda estatal, sino que vagamente da ciertas pinceladas sobre los criterios que debe de cumplir una ayuda para ser considerada como tal. Basándonos en estos artículos, podemos concluir que existen cuatro características fundamentales³⁵ que debe cumplir una ayuda para ser considerada como ayuda de Estado incompatible con el derecho europeo.

La ayuda debe ser concesión por parte del Estado, o bien, financiada a través de los fondos estatales. Procediendo de cualquier autoridad estatal, tanto a nivel nacional, como regional o local, bien de manera directa (procede directamente del gobierno central) o mediando un organismo público. Con independencia de cuál sea la procedencia, siempre se imputará al Estado la ayuda. Por tanto, siempre será concedida, ya sea de manera directa o bien indirecta, por medio de una serie de recursos públicos.

Debe constituir una ventaja económica para el beneficiario. Suponiendo una situación especial, que de no haber percibo dicha ayuda, no hubiera podido conseguir por otros medios. Esta ventaja puede adquirirse mediante formas distintas, bien con la obtención de una subvención, la reducción de intereses, exenciones tributarias, etc.

³³Piña Garrido, L. (2013), “Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho Comunitario (I)”, Crónica Tributaria, España, p. 171.

³⁴ El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, determina en su artículo 107.1. la incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado interior cuando afecten a los intercambios comerciales. Antiguo artículo 87 TCE. En adelante, TFUE.

³⁵ Merino Jara, I. (2007). “Las Cooperativas y el régimen comunitario de ayudas de Estado”, Revista Vasca de Economía Social, País Vasco, pp. 96-98

La concesión de la ayuda a la sociedad debe traer como consecuencia el perjuicio a la competencia del mercado, así como a las transacciones económicas y comerciales entre los Estados miembros. Suele ocurrir cuando la sociedad beneficiaria de la ayuda opera en dichos mercados.

Tiene que presentar un carácter selectivo. Debe favorecer a “determinadas empresas”, de lo contrario estaríamos antes una medida general del Estado aplicable a todas las empresas existentes en el mercado. Por empresa se considera cualquier entidad que realice una actividad económica, sea cual fuere su forma jurídica, su tamaño o tipo. La ayuda debe aplicarse a un grupo determinado que cumpla con los criterios objetivos establecidos por el Estado para cada tipo de ayuda. Siempre realizando la adjudicación de la concesión de manera controlada y objetiva. Característica indispensable la selectividad de la medida.

A pesar de cumplir estos cuatro requisitos, cualquier ayuda será incompatible con el mercado interior, es decir, prohibidas por el Derecho Europeo, salvo disposición contraria en los Tratados (como se recoge en el artículo 107.1. TFUE mencionado anteriormente).

En cambio, los apartados 2 y 3 del artículo 107, recogen una serie de pautas que compatibilizan dichas ayudas, pudiéndose considerar excepciones de la regla general. Así pues, se consideran compatibles con el mercado las ayudas sociales adjudicadas a consumidores individuales, ayudas destinadas a subsanar daños causados por catástrofes naturales o hechos de naturaleza excepcional, o bien, sean ayudas que favorezcan la situación económica de determinadas regiones de Alemania que se vieran afectadas por la división de esta.

Estas tres situaciones son compatibles con el mercado interior, reconociendo dicho artículo también cinco situaciones más en las cuales se puede considerar también compatible: ayudas para favorecer el desarrollo económico de una región con nivel de vida bajo, para fomentar el impulso de un proyecto de interés común, para facilitar el desarrollo, para promover la cultura o el patrimonio, y, por último, cualquier categoría de ayuda que designe el Consejo.

3.2. Medidas fiscales consideradas como ayuda de Estado

Las medidas fiscales son también un manifiesto de ayuda de Estado, a pesar de que la mayoría de las veces pensemos en subvenciones como única ayuda, existiendo una amplia gama de formas en las que puede presentarse cualquier ayuda. Así lo ha determinado el TJUE³⁶, el cual ha incluido dentro del campo de ayuda de Estado a todas aquellas exenciones o reducciones fiscales concedidas por parte de un ente público a cualquier empresa, dando lugar a colocar a dicha empresa en una posición aventajada frente a otras empresas que operen en el mismo mercado, sin necesidad de que exista un traspaso de fondos públicos³⁷.

A groso modo podemos diferenciar dos tipos de medidas fiscales: medidas que suponen un gasto público a fondo perdido para los Estados miembros, como pueden ser las subvenciones, donde existe un traspaso de fondos públicos desde el ente público hacia la organización o empresa beneficiaria; o medidas que suponen una falta de ingreso de determinada cantidad de dinero por parte de los beneficiarios, como puede darse en el caso de las exenciones, reducciones de tipos de interés, bonificaciones fiscales, etc., dando lugar a un ahorro de gasto fiscal para la empresa. En el primer caso supone un gasto para el Estado, al realizar un traspaso de fondos; en el segundo caso, supone una falta de ingreso en sus fondos, pues la empresa deja de abonar al Estado miembro una cuantía que, de no ser por la medida fiscal, hubiera tenido que desembolsar.

Existe cierta limitación a la jurisdicción de los Estados miembros sobre las medidas fiscales consideradas como ayuda. Las cuatro características básicas que deben cumplir las ayudas para ser consideradas de Estado son también predominantes en materia de medidas fiscales. Cada Estado tiene competencia propia para la creación de normativa en materia fiscal, siendo esta un instrumento que fomenta y desarrolla el modelo cooperativo. Las sociedades inmersas en la ES, en especial las cooperativas, presentan mayor dificultad de financiación frente a otras entidades, especialmente frente a las de carácter capitalista, por ello existe especial hincapié en el fomento de dichas entidades a través de las ayudas estatales.

³⁶ Tribunal de Justicia de la UE, órgano que posee la potestad jurisdiccional de la UE.

³⁷ Vid. García Guijo, L. (2012), "Las ayudas de Estado en la UE", Dereito, Santiago de Compostela, pp. 98-99.

La LRFC contiene dos clases de normas³⁸, normas de incentivo y de ajuste. Las normas de incentivo se hallan en el Título IV de dicha ley, estableciendo beneficios tributarios para las cooperativas en relación con la función social que realicen estas. Función la cual debe facilitar el acceso de los trabajadores a los medios de producción, así como la promoción de la formación de los socios. Por otro lado, las normas de ajuste, también conocidas como normas técnicas, adaptan las normas tributarias a las características y la regulación social de las cooperativas, creando así un régimen tributario propio de ellas.³⁹ Dichas normas vienen recogidas en el Título II y III. Dentro de las normas de ajuste, se hallan las peculiaridades fiscales que posee una sociedad cooperativa en la liquidación del IS, que dan lugar a una serie de beneficios para estas sociedades frente al resto de empresas que no pueden disfrutar de estas normas de ajuste.

3.3. Justificación de las ayudas a las cooperativas

Supone casi un reto la supervivencia de las sociedades cooperativas en los mercados actuales, donde predomina cada día más la globalización de las entidades. Empresas inmersas en la ES caracterizadas por rasgos especiales y distintivos del resto de entidades; rasgos que sin duda alguna dificultan el desarrollo económico de estas.

La singular estructura de dichas sociedades cooperativas dificulta el acceso a mercados secundarios donde ofrecer sus activos financieros, así como la emisión de acciones u obligaciones en mercados primarios, imposibilitando la obtención de recursos económicos por dichos medios. Tanto es así que la LRFC resalta en su exposición de motivos la especial atención por parte del legislador a este tipo de sociedades, debido a su caracterización especial como ente asociativo y su función social, reconociéndole así determinados beneficios fiscales; en concordia con el artículo 129 CE el cual fomenta la promoción de las cooperativas por parte de los poderes públicos.

En la actualidad, la ayuda pública a la financiación de estas sociedades es indispensable, a pesar de que el origen principal de obtención de recursos económicos sea la financiación privada que aportan los socios. Consideramos ayuda pública tanto las subvenciones como

³⁸ Vid. LRFC, Título IV (artículos 33-38), Título II, Capítulo IV (artículos 15-29) y Título III (artículos 30-32).

³⁹ En tal sentido, Garzón Pérez-Santamaría, A.M. (2010), “Guía fiscal de las cooperativas”, Catedra de ES, Murcia, pp. 6-13.

la normativa especial tributaria. Una de las principales razones por las que existe esta discriminación positiva se debe a que la mayoría de estas entidades están inmersas en sectores con un gran valor social, así como las particularidades que presentan.

Todas estas limitaciones han ido siendo reconocidas con el paso de los años por la Unión Europea en diversos textos, entre los cuales se encuentra RSCE⁴⁰ y más recientemente, el Dictamen sobre los distintos tipos de empresa, aprobado por el Consejo Económico y Social Europeo. Siempre por supuesto, respetando el principio constitucional de igualdad, puesto que las cooperativas se hallan en un mercado donde albergan el resto de las sociedades, que no tienen acceso a todos estos beneficios fiscales.

Podríamos unificar en tres los argumentos tradicionalmente usados para defender este especial tratamiento a las cooperativas⁴¹. Como primer argumento destacaríamos el tipo de actividades que son desarrolladas por las cooperativas, apostando por el bienestar común de las personas, pues así lo recoge el último de sus principios cooperativos, interés por la comunidad. Un interés que va más allá de su foco, pues no solo se centra en los socios miembros de dicha cooperativa, sino que se expande hacia el exterior.

Le sigue, la importancia que presentan los socios en estas entidades, donde predomina el mutualismo. Por ello, existe una limitación legal en la realización de operaciones con terceros, disminuyendo así la obtención de recursos económicos. Son los socios los que de manera democrática tienen las riendas de la sociedad, los cuales organización el desarrollo de la actividad económica.

Como tercer argumento, se alega la existencia de una normativa especial de funcionamiento, dando lugar a la necesidad de una adaptación especial de tributación. Por último, debemos señalar que estas entidades poseen por su naturaleza menor capacidad económica que el resto de sociedades mercantiles, además de que su principal labor es el fomento del interés general.

⁴⁰ Reglamento que justificó las diferencias existentes que se aprecian entre las sociedades cooperativas y el resto de las sociedades capitalistas, diferencias que fueron plasmadas en un texto creado por la Comisión el 7 de diciembre de 2001, titulado “Las cooperativas en la Europa de las empresas”.

⁴¹ En tal sentido, Alonso Rodrigo, E. (2001), “Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales”, Generalitat de Catalunya, Barcelona, pp. 42-46.

Estos, entre otros muchos más argumentos, justificarían la recepción beneficios fiscales a las sociedades cooperativas, las cuales son consideradas como entidades más vulnerables que el resto de empresas.

A lo largo del tiempo, se ha intentado alegar que las ayudas dadas a las sociedades cooperativas constituían una ayuda contraria al Derecho de la UE. En cambio, si se limitaran o eliminasen completamente dichos beneficios fiscales, las cooperativas a largo plazo irían desapareciendo del mercado, pues esto supondría para ellas una gran desventaja frente al resto de sociedades de capital⁴².

Esto se debe a que las sociedades cooperativas poseen unas características especiales y únicas al ser entes inmersos en la ES, que las diferencian del resto de entidades. Características que hacen que sean mucho más vulnerables al mercado que el resto, presentando más dificultades a la hora de poder desarrollarse económicamente.

Su estructura y funcionamiento singular, imposibilita a estas sociedades a operar en mercados secundarios, siendo complicado obtener recursos económicos de estos. Si sumamos a esta situación la crisis económica vivida durante estos años en toda Europa, que ha privado de liquidez a las sociedades cooperativas, quedaría aún más clara la realidad de que las ayudas recibidas por dichas sociedades son imprescindibles para la supervivencia de estas entidades, supervivencia que se ha visto acentuada aún más por esta situación.

De hecho, muchas medidas fiscales aplicadas en el IS con respecto a la LRFC han pasado a ser hoy día un beneficio mucho más limitado, o incluso en algunos casos casi nulo. Si algún día las cooperativas fueran una competencia destacable para el resto de empresas, la UE eliminaría de inmediato el tratamiento fiscal especial que estas poseen o bien debería de reestructurarlo y modificarlo, para regularizar esta situación. Mientras tanto, debido a la dificultad de dichas sociedades y a su carácter especial, gozan de un tratamiento especial que creemos que de sobra viene justificado.

⁴² Vid. Manzano Silva, M.E. (2009), “Ayudas de Estado de carácter fiscal”, Aranzadi, Pamplona, p. 91.

3.4. Ayudas a las cooperativas consideradas como fraudulentas

La carencia de un concepto determinado de ayuda de Estado hace posible que los Estados miembros justifiquen constantemente la aplicación de beneficios fiscales a este tipo de sociedades, resultando muy complicado demostrar que estas ayudas son fraudulentas con arreglo al derecho comunitario.

Constantemente este régimen especial ha sido acusado de causar competencia desleal en relación con el resto de las sociedades existentes en el mercado, debido al trato beneficioso y diferenciado que reciben las cooperativas frente al resto. Si bien es cierto, que a esta acusación se ha añadido una nueva, el criterio de selectividad. Son consideradas ayudas ilegales aquellas que no son notificadas previa y debidamente a la Comisión Europea, sin perjuicio de que, habiendo operado de forma correcta, hubieran sido compatibles legalmente⁴³.

Cuando una ayuda ha sido considerada ilegal por parte de la Comisión, determinando que es incompatible con el mercado común, el modo de actuación sería la devolución voluntaria por parte de la empresa beneficiaria de la ayuda íntegra, o bien, una recuperación forzosa por parte de la Administración Pública, en los casos donde la empresa no lo realice de forma voluntaria. Es la Comisión la que solicita al Estado miembro infractor, que se encargue de la recuperación de dicha ayuda.⁴⁴

En España, podemos destacar dos casos concretos donde se ha puesto en tela de juicio la legalidad de las medidas fiscales concedidas por el Estado.

La Decisión de la Comisión europea de 12 de diciembre de 2002⁴⁵ parece haber puesto en cuestión la incompatibilidad que presenta el privilegio fiscal a las cooperativas en España con el régimen europeo de ayudas de Estado⁴⁶.

⁴³ Vid. TFUE, sección segunda “Ayudas otorgadas por los Estados”, artículo 108. Antiguo artículo 88 TCE.

⁴⁴ Vid. Serrano Gaxteluurrutia, S. (2011), “La incidencia de las ayudas de Estado en las cooperativas vascas”, Revista Vasca de ES, País Vasco, pp. 126- 135.

⁴⁵ Decisión que pretende suprimir las medidas fiscales dadas por el Estado español a las sociedades cooperativas. Medidas consistentes en la venta de carburantes a personas ajenas a la sociedad, conocidos como terceros.

⁴⁶ Vid. Alguacil Marí, P. (2010), “Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de las cooperativas”, CIRIEC, Valencia, p.29.

En el año 2000, España creó una serie de medidas para apoyar al sector agrícola, permitiendo vender a miembros no socios de las cooperativas agrarias carburante, en concreto gasóleo, como medida de apoyo económico a estas. La LRFC ⁴⁷ establece en un 50% el límite del total de operaciones que se pueden realizar con terceros ajenos a la cooperativa, siendo esta norma eliminada por la medida adoptada para las cooperativas agrarias. La Comisión Europea decidió prohibir estas medidas, alegando que estas medidas suponían un privilegio para las cooperativas que daba lugar a una competencia desleal hacia el resto de sociedades que realizaban esa misma actividad económica.

Tras una serie de recursos, la Comisión determinó que las medidas fiscales dadas a las cooperativas solo pueden ser concedidas para actividades económicas realizadas con los propios socios que integran la cooperativa, pues en las actividades referentes a terceros, la cooperativa será tratada de igual forma que el resto de empresas. Junto a esto, ordenó la devolución de las ayudas recibidas por las cooperativas, que debían ser recaudadas por el Estado.

Otro caso destacable, es que la legislación vasca sobre cooperativas ha albergado ciertas críticas con respecto al resto de comunidades del Estado, siendo cuestionada incluso su legalidad con respecto al derecho europeo. Esto se debe a que han sido tachadas de medidas que propician la selectividad por razón de la geografía. Como defensa de este trato fiscal, se alega que el resto de las cooperativas de la UE, también gozan de una presión menor frente al resto de sociedades de capital⁴⁸, además de ello, se afirma que, aunque las cooperativas posean beneficios fiscales, también presentan ciertas cargas que el resto de entidades no posee, dando lugar a una disminución del excedente que posteriormente podrá ser repartido entre los miembros de la sociedad.

A pesar de que en ningún momento se ha podido demostrar que estas ayudas sean fraudulentas, si bien es cierto que el tratamiento fiscal dado a las cooperativas vascas se encuentra en el punto de mira desde hace ya bastantes años. Finalmente, La Comisión aceptó las alegaciones que España presentó como defensa, junto con la Confederación de Cooperativas agrarias.

⁴⁷ Este carburante tiene un uso exclusivo para las actividades agrarias e industriales, siendo ilegal su utilización fuera de estos fines. Su venta está subvencionada, ofreciendo así precios más bajos que el resto de carburantes comercializados.

⁴⁸ Serrano Gaxteluurrutia, “La incidencia de las ayudas”, pp. 124-125.

4. Tipos de sociedades cooperativas a efectos fiscales en la normativa española

4.1. Delimitación general

España, al igual que el resto de los estados miembros de la UE, regula un régimen fiscal específico para las sociedades cooperativas. Tiene establecido un régimen privilegiado, como ya hemos destacado anteriormente en este trabajo, tanto por las peculiaridades de dicha sociedad como por el mandato constitucional recogido en la CE. Esta normativa fiscal específica, se haya reflejada en la LRFC principalmente, así como en el resto de leyes autonómicas que tratan acerca de este asunto. Ley que recoge tanto las normas incentivadoras, como de ajuste o técnicas.

Para ser considerada una cooperativa fiscalmente protegida, es decir, poder aplicar los beneficios fiscales a dicha sociedad, esta no debe hallarse en ninguna de las situaciones específicas consideradas como detonantes de la pérdida de la condición de protección. Estas situaciones vienen recogidas en el artículo 13 de la LRFC⁴⁹.

Pueden perder dicha condición, cuando la sociedad realice el reparto, entre los socios miembros de la cooperativa, del Fondo de Reserva considerado como irrepartible, salvo que se realice en los casos que están establecidos como excepciones para ello. Junto con esto, el incumplimiento de las normas establecidas que regulan la imputación del resultado, resultado que proviene de la regularización del balance o de una actualización del capital social, también produce la pérdida de la condición de sociedad protegida fiscalmente.

La remuneración de aportaciones al capital social de los socios con unos intereses superiores a los máximos autorizados supone la pérdida de la condición de fiscalmente protegida, pues los tipos de interés pueden establecerse en un rango de tres a seis puntos por encima del interés legal del dinero; así como exceder el límite legal de aportación al capital por parte de los socios, es otra situación de pérdida, estando en Andalucía establecido el límite en un 45% del capital social total.⁵⁰

⁴⁹ LRFC, dentro del título II “De las cooperativas”, capítulo III “Disposiciones comunes”, artículo 3 “causas de la pérdida de la condición de Cooperativa fiscalmente protegida”.

⁵⁰ Vid. Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, Capítulo V “Régimen económico”, artículo 54 “Capital social”.

También supone dicha pérdida, la imputación de pérdidas sin respetar las normas establecidas para ello; en Andalucía está establecido que todas las pérdidas extracooperativas se deben imputar con cargo a reservas.

La participación de la sociedad cooperativa en otras entidades no cooperativas que exceda del 10% del capital social es otra situación recogida por dicha ley, aunque existe una excepción la cual alega que la participación podrá alcanzar el 40% cuando la entidad presente actividades complementarias o subordinadas. También lo conforma, la situación en la cual el número de socios que conforman la sociedad se halle por debajo del mínimo exigido legalmente.

En último lugar, la realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios fuera de los casos permitidos por la Ley. Siempre y cuando el volumen de operaciones con terceros no socios sea superior al 50% del total, cantidad establecida como límite al volumen de operaciones realizadas. Esta incompatibilidad es esencial, puesto que la protección fiscal que reciben las cooperativas se asienta principalmente en la ideología de mutualismo⁵¹, tan característica de las cooperativas. De hecho, esta situación dio lugar en España a que la Comisión europea declarase prohibida una serie de medidas fiscales adoptadas por nuestro país, donde se sobrepasaba este límite.

Estas, entre otros, son las situaciones que realizadas por la sociedad cooperativa dan lugar a la pérdida de la condición de ser fiscalmente protegida y, por tanto, pérdida de aplicación de las medidas fiscales especiales, así como de cualquier ayuda. De tal forma que, si una sociedad realiza cualquiera de estas situaciones reconocidas como condicionantes de pérdida de protección, pasaría a ser regulada en materia tributaria por las normas generales para cualquier empresa, siendo este régimen el subsidiario para los casos en los que o pueda aplicarse la LRFC. Dejando de disfrutar de estos beneficios fiscales que le ofrece el Estado por el hecho de ser sociedades cooperativas. Estas sociedades, deben tener mucho cuidado a la hora de realizar su actividad económica, pues deberán de hacerlo respetando siempre estas pautas.

⁵¹ El mutualismo es una corriente ideológica cuyos pilares fundamentales son la libertad y la reciprocidad.

Las sociedades cooperativas protegidas se diferencian en: cooperativas protegidas⁵² y cooperativas especialmente protegidas⁵³.

4.2. Cooperativas protegidas

Una cooperativa es considerada SCP cuando se ajusta a los criterios establecidos en la LRFC o de las leyes propias de cada CCAA, las cuales tengan competencia en esta materia. Por tanto, cualquier sociedad cooperativa que se constituya con arreglo a los principios y disposiciones establecidas para tales, será considerada SCP, salvo que por mención expresa de la ley se le adjudique en otro grupo distinto o incurran en alguna situación prevista que le suponga la pérdida de consideración como tal.

Así pues, toda cooperativa constituida que no se halle dentro de las condiciones de SCEP será, por descarte, considerada como SCP. Cualquiera, por tanto, puede perder dicha condición, siendo considerada como cooperativa no protegida, cuya pérdida afectaría exclusivamente a los beneficios tributarios.

Crea gran incertidumbre jurídica sobre ello, el artículo 6.1. de la LRFC, al determinar que deban ajustarse bien a la Ley, bien a las Leyes Cooperativas de las CCAA. La enorme variedad legislativa que existe en nuestro país da lugar a un problema en la aplicación del régimen de protección tributario y su descalificación, no siendo unánimes en las distintas leyes.⁵⁴

Para poder disfrutar de todos los beneficios y ventajas fiscales que la LRFC reconoce a las cooperativas, debido a su especial consideración, la sociedad deberá ser considerada fiscalmente protegida, bien sea simplemente con caracterización de SCP o de SCEP, las cuales tendrás un plus de beneficio respecto a las primeras. Estas diferencias en cuanto a los beneficios, las analizaremos y desarrollaremos posteriormente,

⁵² En adelante, SCP.

⁵³ En adelante, SCEP

⁵⁴ Vid. Alguacil Marí, P. y Romero Civera, A. (2013), "Diferencias territoriales en el concepto de SCP y SCEP", REVESCO, Madrid, pp. 10-11.

4.3. Cooperativas especialmente protegidas

Dentro de estas, podemos diferenciar entre SCEP de primer grado, en las cuales se hallan comprendidas las cooperativas de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumidores y usuarios; y cooperativas de segundo y ulterior grado⁵⁵. La normativa establece unas condiciones generales que deben de reunir todas ellas. Para poder ser consideradas de primer grado, deberán constituirse con un mínimo de tres socios; por otro lado, para poder constituirse como sociedades de segundo grado, deberán formarse a partir de la unión de un mínimo de dos cooperativas de primer grado.⁵⁶

Para poder ser consideradas dentro de esta especialidad, deben tratarse de cooperativas que se ocupen de sectores primarios de la economía, explotaciones agrícolas, pesqueras o forestales, o bien, cubran necesidades básicas de la población. Esto es básico, pues son estos sectores los que más dificultades presentan en la actualidad económicamente, de ahí la importancia de las ayudas recibidas a las sociedades que operan en ellos. Además, como entidades dentro de la ES, y destacando el principio básico de compromiso con la comunidad, deben favorecer en todo lo que puedan el entorno que las rodea, a la vez que a sus miembros.

No existen límites en cuanto al tamaño de la sociedad, pero si existe una limitación a las retribuciones que obtienen los socios, así como al valor de los bienes inmuebles. Salvo las cooperativas de trabajo asociado y de consumidores y usuarios, el resto pueden estar formadas tanto por personas físicas como jurídicas. Por último, resalta el especial cumplimiento de estas cooperativas de los principios cooperativos⁵⁷ como requisito básico y esencial para poder ser consideradas dentro del ámbito de aplicación de esta especialidad.

Las cooperativas de trabajo asociado además de cumplir los requisitos que son exigibles para las cooperativas protegidas deben tener un importe medio de sus retribuciones inferior al 200% de la media de las retribuciones que son usuales en las distintas cooperativas incluidas en su sector (requisito también exigido para las sociedades de consumidores y usuarios). Sólo un 10% del total de socios que forman parte de la cooperativa, podrán ser trabajadores remunerados con contrato indefinido. Además, las

⁵⁵ Vid. Garzón Pérez-Santamaría, “Guía fiscal”, pp. 21-30.

⁵⁶ Vid. LASC, artículo 10.

⁵⁷ Estos principios fueron tratados y explicados en el apartado 2.3., “elementos esenciales”.

jornadas totales realizadas por trabajadores por cuenta ajena, es decir, trabajadores que no forman parte de la sociedad, deberán ser menores al 20% del total de jornadas legales realizadas por los socios miembros de la cooperativa. Si se incumpliera alguno de estos requisitos, la sociedad perdería la condición de SCEP⁵⁸.

Junto con los requisitos generales, las cooperativas agrarias deben asociar a titulares de explotaciones que se encuentren dentro de este sector, a la par que las cooperativas del mar deben tener asociados, como el resto de entidades mencionadas, a titulares de explotaciones dedicadas a actividades pesqueras. Así como cumplir unas pautas estipuladas para el desempeño de su actividad.⁵⁹

Las cooperativas de explotación comunitaria de la Tierra, podrán acogerse a los beneficios fiscales siempre y cuando sus socios sean titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras y bienes inmuebles, cediendo todos estos derechos a la cooperativa a la que pertenezcan. Además de este requisito, sus trabajadores remunerados con contrato indefinido no podrán superar el 20% del total de socios trabajadores en la cooperativa, así como deberán respetar que las jornadas realizadas por trabajadores por cuenta ajena tendrán que ser inferiores al 40% de las jornadas legales totales.

Las cooperativas de segundo o ulterior grado gozarán de la consideración de SCEP cuando asocien de forma exclusiva o parcialmente a SCEP siendo en ambos casos los beneficios fiscales menores.

5. Singularidades fiscales de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades

5.1. Resultados cooperativos y extra-cooperativos

El núcleo principal del régimen fiscal especial de las cooperativas radica en las normas que hacen referencia al IS⁶⁰, normas que tratan de adaptar la generalidad de dicho régimen a la especialidad atribuida a las sociedades cooperativas. Especialidad que como ya hemos mencionado, proviene de las características de esta forma societaria. Buscando siempre

⁵⁸ En tal sentido, LRFC artículo 8.

⁵⁹ Vid. LRFC, artículos 9 y 11.

⁶⁰ Impuesto que grava las rentas de las entidades con personalidad jurídica que, por dicha característica, no son sometidas al IRPF.

dar cumplimiento al mandato del artículo 129.2 de la CE, donde el legislador ordena fomentar este tipo de sociedades por medio de los poderes públicos.

En la Ley de IS⁶¹, se determina que son sujetos pasivos todos aquellos que tienen personalidad jurídica y están sujetos a derechos y obligaciones, como es el caso de las cooperativas que presentan tal condición, por tanto, es indudable que deben estar sujetas a dicho impuesto. Pero por su particularidad, las sociedades cooperativas basan su tratamiento fiscal en la LRFC, donde se especifican todas las peculiaridades del IS creadas para estas entidades inmersas en la ES. Dicha ley trata de adaptar toda la normativa general a la especialidad que presenta en sus características la sociedad cooperativa.

Este régimen jurídico especial concierne tres grandes problemas, que han debido de ser resueltos a lo largo de los años. El primer problema viene con el hecho de tener que justificar de manera continuada la existencia de dicho régimen, que tan cuestionado ha sido. A esto debemos añadirle el hecho de que este régimen debe cumplir en todo momento con la normativa europea, sin que llegue a ser contrario al derecho comunitario. A estos dos problemas, se le añade el hecho de que esta normativa especial presenta una gran complejidad que, a su vez, se ve agravada por la disparidad de normativa existente en nuestro país a nivel autonómico, pues recordemos que cada CCAA posee competencias para regular el régimen de las sociedades cooperativas. Así pues, a la hora de solucionar una cuestión determinada, se nos presenta un amplio abanico de normativa, lo cual da lugar a la complejidad de dicha situación.

La primera singularidad la encontramos a la hora de determinar el resultado. A diferencia de cualquier empresa, las cooperativas separan la determinación del resultado en dos. Así de un lado, nos encontramos con el resultado cooperativo, procedente del desempeño de las actividades que la sociedad cooperativa realiza con los socios para la consecución de su fin. Por otro lado, el resultado extracooperativo proviene de las actuaciones realizadas por la cooperativa con terceros ajenos a la sociedad. Esta separación del resultado supone cierto grado de complejidad para la sociedad, la cual tiene que conocer bien la diferencia

⁶¹ Ley 27/2014 del IS, de 27 de noviembre. En adelante, LIS.

entre ambos para así determinar de forma correcta que tipo de actividades pertenecen a uno u otro resultado, así como llevar la contabilidad de la sociedad por partida doble.

Los resultados cooperativos⁶² son la consecuencia de deducir a los ingresos procedentes de la actividad desempeñada por la sociedad con los miembros de esta, los gastos inherentes a dicha actividad. Son considerados como ingresos cooperativos las cuotas que los socios aportan de manera periódica, las subvenciones de explotación corrientes que recibe la sociedad, los intereses y retornos que se obtienen de la participación en otras cooperativas, los ingresos que derivan de la realización de actividades financieras y los obtenidos de la realización de la actividad económica por parte de la sociedad cooperativa. Si la cooperativa fuera de crédito, se deberían sumar a estos ingresos los obtenidos por la realización de operaciones con sus socios.

Por otro lado, los gastos considerados como deducibles fiscalmente debido a su naturaleza serán las cantidades destinadas al Fondo de Educación y Promoción⁶³, la cantidad económica de las entregas de bienes y servicios realizados por los socios y los intereses que se obtengan de las aportaciones de los socios y asociados.⁶⁴ En cuanto a las cantidades del FEP, debemos realizar un inciso, pues la ley determina qué parte del gasto es considerado como deducible. Así pues, este gasto no podrá superar el 30% del remanente neto.

En conclusión, este resultado deriva de la propia actividad realizada entre la sociedad y sus socios, dejando fuera las operaciones realizadas con terceros. De este resultado deberá destinarse un mínimo del 20% al Fondo de Reserva Obligatorio⁶⁵ y un 5% deberá ir al FEP de la cooperativa⁶⁶.

Por otro lado, el cálculo del resultado extracooperativo deriva de las ganancias de capital y de la realización de una serie de operaciones, siendo la diferencia entre los ingresos y gastos extracooperativos, así como los movimientos patrimoniales. Son considerados

⁶² Vid. Tejerizo López, J.M. (2008), "El régimen tributario de las Cooperativas en España. Aspectos generales", Revista Vasca de ES, País Vasco, pp. 52-55.

⁶³ En adelante, FEP.

⁶⁴ La LRFC recoge específicamente todos los ingresos y gastos que se deben considerar para obtener el resultado cooperativo en sus artículos 17-20.

⁶⁵ Es la reserva de la sociedad destinada al desarrollo, consolidación y garantía de dicha sociedad, el cual no puede ser repartido entre los socios. En adelante, FRO.

⁶⁶ Fondo cuya finalidad es la realización de actividades que beneficien a toda la sociedad en general, y a los trabajadores y socios en particular. Es típico y específico de las cooperativas, comprometido con la mejora social y económica de la sociedad que rodea dicha empresa.

ingresos extracooperativos los resultantes del desempeño de actividades con terceros no socios, ingresos procedentes de actividades que no son propias de los fines de las cooperativas⁶⁷, los ingresos derivados de las participaciones o inversiones de la sociedad pertenecientes a la cooperativa que remanezcan de otras sociedades no cooperativas y, por último, los ingresos que provienen de las operaciones realizadas por la sociedad que se hallen fuera de los fines corrientes de este, como por ejemplo, los obtenidos por la sección de crédito en las sociedades donde esta funcione, siempre y cuando sean realizados con personas ajenas a la sociedad.

Como ganancia de capital, entendemos que son las variaciones producidas en el patrimonio de la cooperativa, sin considerar como tal las excepciones que recoge la ley: aportaciones al capital social, compensación de socios de las deudas que les hayan sido imputadas y disminuciones del capital social debido a la baja de un socio. Estos aumentos o disminuciones no siempre se darán por actividades ajenas a la cooperativa, sino que muchas veces vendrán de las operaciones realizadas con socios. Esto supone un punto crítico para algunos autores, puesto que como estamos analizando, estos cambios patrimoniales se incluyen de forma exclusiva en los beneficios extracooperativos.

Como podemos ver, la LRFC no recoge qué gastos son considerados como deducibles para el resultado extracooperativo. Debemos entender entonces que estos gastos serán los que la LIS determine como norma general, salvaguardando los que hemos considerado como gastos en el resultado cooperativo.

Del resultado extracooperativo, por su parte, debe destinarse un 50% al FRO. Por tanto, dicho fondo quedaría constituido principalmente por los resultados de una cooperativa, una vez se hayan deducido las pérdidas de ejercicios anteriores. En la práctica resulta complicado saber diferenciar qué ingresos son considerados como cooperativos, y cuales, extracooperativos.

Para apoyar la parte teórica donde explicaremos las especialidades fiscales que presenta la sociedad cooperativa, desarrollaremos un ejemplo de caso práctico donde realizaremos la liquidación del IS en una SCEP en comparativo con una sociedad de capital, para poder apreciar de manera clara y visual estas diferencias comentadas.

⁶⁷ Un claro ejemplo de ello son los ingresos obtenidos por las cooperativas en las secciones de crédito.

Caso práctico 1A: Determinación del resultado

	Cooperativa		Sociedad de Capital
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	Resultado Cooperativo	Resultado Extracooperativo	Resultado
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (a.i.)	- 27.950,00	- 10.200,00	- 38.150,00

Fuente: Elaboración propia⁶⁸.

Este primer *Caso 1A* nos permite apreciar la separación existente en los resultados de una sociedad cooperativa en dos, cooperativo y extracooperativo, mientras que en la sociedad de capital existe un único resultado, sin distinción. Esta es la primera singularidad que encontramos a la hora de realizar la liquidación del IS, la dualidad del resultado.

Esta distinción de dos tipos de resultados se debe a que solo los resultados de las operaciones realizadas por la sociedad con sus socios (resultados cooperativos) serán objeto de un trato beneficioso, dejando a un lado las operaciones que se realizan con terceros o para la consecución de unos fines ajenos a los corrientes en una sociedad, los cuales seguirán la normativa general.

5.2. Determinación de la base imponible

La base imponible⁶⁹ es la cuantía obtenida por la sociedad en un periodo impositivo determinado. Este importe supone la base sobre la que se aplica el tipo de gravamen determinado. Para la estimación de la BI del IS en las cooperativas, existen unas

⁶⁸ El caso práctico ha sido elaborado con datos imaginarios, inventando el resultado que hipotéticamente pienso que daría cada sociedad. El resultado elegido es el mismo para ambas sociedades, para así poder ir apreciando mejor las diferencias que iremos encontrando a lo largo de su desarrollo, así como serán iguales las cantidades que iremos usando en las partes que son comunes para ambas sociedades. El resultado elegido es de 38.150 euros, que en el caso de la sociedad cooperativa se separa en los dos resultados existentes de forma aleatoria. Con este caso pretendo que se pueda comprender mejor la explicación realizada de los beneficios fiscales del régimen especial de las cooperativas, al poder ver cómo se aplican dichos beneficios a la hora de realizar la liquidación del IS.

⁶⁹ En adelante, BI.

determinadas reglas especiales de ajuste. Para todo lo que no se halle previsto en la ley, se aplicara lo determinado en la LIS de manera general.

Para el cálculo de dicha base se debe deducir la cuantía necesaria para compensar bases imponibles negativas de periodos anteriores. En cambio, una especialidad que presentan las cooperativas es la compensación de las bases imponibles negativas con las cuotas íntegras de los quince periodos impositivos inmediatos, dando lugar a la imposibilidad de compensar dichas bases con otras bases positivas de ejercicios posteriores⁷⁰.

En relación con la valoración de las operaciones realizadas por una cooperativa con sus socios⁷¹ en la determinación de la BI, estas operaciones serán valoradas por su valor de mercado, es decir, por el valor que viene determinado por la oferta y demanda del mercado. No considerándose como gasto deducible el valor de las prestaciones realizadas por los socios que sobrepase el valor de mercado correspondiente a dicho bien o servicio prestado.

En cuanto a las partidas componentes de la BI, existe como bien hemos visto, una distinción entre los resultados cooperativos y extracooperativos, los cuales tributan a tipos de gravamen distintos. Dicha base se minorará en el 50% de la parte de los resultados que se haya destinado, de manera obligatoria, al FRO⁷². Pudiendo concluir así, que la parte deducible será la cantidad que de manera obligada deba destinarse al FRO, siendo el 20% en el resultado cooperativo, y, un 50% en el resultado extracooperativo.

Otro beneficio fiscal que podemos destacar de dichas sociedades es la libre elección de amortización del activo fijo nuevo, considerándose como tal los activos adquiridos en los tres primeros años de vida de la cooperativa. Como límite a dicho beneficio, está establecido que dicho importe no podrá superar la cantidad que resulte tras aplicar la dotación obligatoria al FRO y participaciones de personal asalariado, a los resultados cooperativos.

⁷⁰ Esta regulación se halla en el artículo 24.1. LRFC, en sustitución del artículo 26 de la LIS.

⁷¹ Estas operaciones son comúnmente conocidas como operaciones cooperativizadas. Quedando recogidas en el artículo 15 de la LRFC.

⁷² Vid. Santamaría Sánchez, J.M., Sánchez Ger, R. y Almorza Gomar, D. (1997), "La pequeña y mediana empresa desde una perspectiva jurídica, económica y laboral", Universidad de Cádiz, Cádiz, pp. 91-100.

Caso práctico 1B: Determinación de la base imponible

Detalle de las correcciones al resultado contable	Cooperativa				Sociedad de Capital	
	Resultado Cooperativo		Resultado Extracooperativo		Resultado	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
Diferencia entre amortización contable y fiscal (art. 11.1 y 11.4 LIS).....	0,00	(6.215,30)	0,00	0,00	0,00	(6.215,30)
Gastos por donativos y/o liberalidades (art. 14.1.e LIS).....	325,00	-	0,00	-	325,00	-
Otros gastos no deducibles (art. 14.1.c y 14.1.d LIS).....	9.075,00	-	0,00	-	9.075,00	-
Cooperativas: Fondo de Reserva Obligatorio (Ley 20/1990).....	0,00	(1.750,00)	0,00	(3.000,00)	0,00	0,00
Cooperativas: Fondo de Educación y Promoción (Ley 20/1990).....	0,00	(1.125,00)	0,00	(2.325,00)	0,00	0,00
Total de correcciones al resultado contable	9.400,00	(9.090,30)	0,00	(5.325,00)	9.400,00	(6.215,30)
Determinación de la Base Imponible						
Base imponible previa		28.259,70		4.875,00		41.334,70
Compensación de bases imponibles negativas		-		-		(10.000,00)
Base imponible		28.259,70		4.875,00		31.334,70

Fuente: *Elaboración propia.*

Para el cálculo de la BI, deducimos del resultado (o resultados en el caso de las cooperativas) de ambas sociedades las diferencias dadas en la amortización, así como añadimos los gastos realizados en donativos, liberalidades u otros no deducibles. Usando el mismo importe en ambas cooperativas.

Podemos observar en este *Caso 1B* varias diferencias en la liquidación al calcular la BI de ambas sociedades. De un lado, la cooperativa puede deducirse tanto en el resultado cooperativo como extracooperativo, la mitad de la cantidad que ha destinado al FRO, así como deducirse el importe íntegro que dicha sociedad destina al FEP. Esta deducción no es posible realizarla en la sociedad de capital, como podemos ver en la liquidación.

La segunda diferencia que podemos destacar está relacionada con la compensación de pérdidas de años anteriores. En la sociedad de capital, esta compensación se produce en el cálculo de la BI, reduciendo dicha cantidad del resultado contable antes de la determinación de la base. En cambio, en las cooperativas, esta compensación se realiza más adelante, en la cuota íntegra, impidiendo su compensación con bases positivas de ejercicios posteriores.

Aquí podemos observar como la cuantía de los resultados de la cooperativa y la sociedad de capital comienzan a ser diferentes. La suma de las bases previas de la sociedad

cooperativa, es menor a la base previa en la de capital, debido a la deducción realizada por dicha sociedad del importe dotado al FRO (en su mitad) y al FEP (totalidad). Si bien, una vez determinada la BI en este caso, sería menor la base de la sociedad de capital, puesto que hemos supuesto que realiza una compensación de pérdidas por valor de 10.000 euros, hecho que en la sociedad cooperativa no se produce aún.

5.3. Cuota íntegra, bonificaciones y deducciones

Una vez calculada la BI, la cuota íntegra es el resultado de multiplicar cada tipo de resultado (cooperativo y extracooperativo) que conforma la BI, por su tipo de gravamen correspondiente.

La primera singularidad que existe en la tributación de dicho impuesto en las cooperativas es la distinción de dos tipos de resultados, a los cuales se les aplica diferentes tipos de gravamen. Mientras que en cualquier otra empresa los beneficios se someten a un tipo fijo, las cooperativas fiscalmente protegidas aplican un tipo reducido del 20%⁷³ a los beneficios cooperativos y un 25% (tipo general) a los beneficios extracooperativos. Por otro lado, las cooperativas de crédito tendrán un impuesto del 25%, y las cooperativas que no se encuentren en situación de fiscalmente protegida, tributarán para cualquier resultado al tipo general del 30%⁷⁴.

Aquí podemos ver como la especialidad en el impuesto se aplica al resultado cooperativo, que es el que tendrá los beneficios fiscales, dejando a un lado el otro resultado que tributará al tipo general. Como comentamos anteriormente, con esta dualidad se pretendía que sólo las operaciones realizadas entre sociedad y socios fueran las que se beneficiaran del régimen especial tributario.

Cuando se obtiene la cuota íntegra de la sociedad, siendo dicha cantidad positiva, se procede a calcular la cuota líquida aplicando las deducciones y bonificaciones legalmente

⁷³ Porcentajes recogidos en la página web de la Agencia Tributaria, disponible online en: <https://www.agenciatributaria.es/>

⁷⁴ Dizy Menéndez, D. y Rojí Chandro, L.A. (2010), “Régimen Fiscal de las cooperativas en el sobre Sociedades”, Lartributos, Madrid, pp. 10-11.

previstas. En cambio, si la cantidad resultase negativa, se procedería a ser compensada con las cuotas íntegras positivas posteriores, hasta el límite del 70%⁷⁵ de la cuota íntegra.

Las sociedades cooperativas pueden gozar de dos tipos de deducciones, que han sufrido una profunda transformación a lo largo de los años: por doble imposición y por inversiones o creación de empleo⁷⁶.

Las deducciones por doble imposición⁷⁷ se realizan aplicando el tipo de gravamen correspondiente, en función de si los rendimientos que han sido generados por la sociedad cooperativa presentan carácter cooperativo o extracooperativos; siendo esta deducción aplicable a los dividendos o retornos cooperativos⁷⁸ que genere dicha empresa.

A los dividendos se le aplica un tipo de gravamen en función del carácter que tenga el rendimiento; a los retornos cooperativos, en función del grado de protección de la sociedad cooperativa. Los tipos de gravamen estipulados para cada caso se hallan recogidos en la *Tabla 2*.

Tabla 2: Tipo de deducción por dividendos y retornos

	Carácter Cooperativo	Carácter Extracooperativo
Dividendos	20%	30%
	Cooperativa fiscalmente protegida	Cooperativa especialmente protegida
Retornos cooperativos	10%	5%

Fuente: *Manual de Agencia Tributaria. Elaboración propia. Disponible online en: <http://www.agenciatributaria.es/>*

⁷⁵ Este límite fue modificado a partir del 1 de enero de 2015, anteriormente estaba establecido en un 60%.

⁷⁶ Ordoñez de Haro, C. (2006), “La fiscalidad de las sociedades cooperativas en España”, CIRIEC, Málaga, p. 191-198.

⁷⁷ Deducción recogida en la LRFC en su artículo 25 y en el artículo 32 de la LIS.

⁷⁸ Los retornos cooperativos forman la cuantía repartible entre los socios una vez deducido del excedente la parte que va destinada a los fondos obligatorios. En caso de las cooperativas, los retornos se distancian de los hallados en el resto de sociedades mercantiles debidos a su régimen especial.

Por otra parte, nos encontramos con las deducciones para el incentivo de creación de empleo, destinadas a incentivar la creación de empleo para trabajadores que presenten una minusvalía, siempre y cuando la cooperativa cumpla los requisitos establecidos para ello⁷⁹. Dicha base de deducción se establece en un 50% de la cuantía destinada al FRO.

Caso práctico 1C: Determinación de la cuota íntegra

	Cooperativa				Sociedad de Capital	
	Resultado Cooperativo		Resultado Extracooperativo		Resultado	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
Cuota íntegra previa						
Tipo de gravamen (art. 28 LIS)		20,00%		25,00%		25,00%
Cuota íntegra previa		5.651,94		1.218,75		7.833,68
Compensación de cuotas por pérdidas cooperativas						
Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas		(2.000,00)		0,00		-
Cuota íntegra						
Cuota íntegra		3.651,94		1.218,75		7.833,68
Bonificaciones y Deducciones - Otras deducciones						
Bonificación sociedades cooperativas (Especialmente protegidas)		(1.825,97)		(609,38)		-
Otras bonificaciones y deducciones		0,00		0,00		0,00
Total bonificaciones y deducciones		(1.825,97)		(609,38)		0,00
Cuota líquida positiva						
Cuota líquida positiva		1.825,97		609,38		7.833,68
Cuota del ejercicio a ingresar / (devolver)						
Retenciones e ingresos a cuenta (art. 46 LIS)				(7,15)		(7,15)
Pagos fraccionados (art. 46 LIS)				(621,20)		(621,20)
Cuota diferencial (cuota a pagar)				1.807,00		7.826,53

Fuente: *Elaboración propia*

Para acabar con la liquidación en ambas sociedades, en el *Caso IC* procedemos a determinar la cuota íntegra, a la que aplicamos las deducciones y bonificaciones correspondientes para así poder obtener la cuota diferencial, también conocida como cuota a pagar.

⁷⁹ Estos requisitos se recogen en la LRFC, siendo: cumplimiento de los requisitos previstos en cada ejercicio económico para el resto de las sociedades, y, la admisión definitiva de los nuevos socios de trabajo.

En primer lugar, debemos aplicar el tipo de gravamen, pudiendo ver claramente la distinción que existe entre el 20% aplicado al resultado cooperativo, del 25% (tipo general) que se aplica tanto al resultado extracooperativo como al resultado único de la sociedad de capital. Aquí se produce una gran diferencia, puesto que la cooperativa pagará una cuantía menor que la otra sociedad en concepto de gravamen.

Pero esto no es todo, pues como comentamos anteriormente, la cooperativa realizaría la compensación de resultados negativos al calcular la cuota íntegra. Como podemos ver, lo hace una vez ya aplicado el tipo de gravamen.

Una vez hallada la cuota, debemos resaltar la bonificación de sociedad cooperativa aplicada tanto al resultado cooperativo como extracooperativo; bonificación que sólo puede aplicarse de manera exclusiva a las SCEP. Esto nos da la explicación, por tanto, de por qué la sociedad de capital no se ha aplicado dicha bonificación en el caso. Para finalizar, deducimos las retenciones realizadas a ambas sociedades, así como los pagos fraccionados realizados por estas, cantidades que como podemos observar son las mismas para ambas.

Tras la realización de la liquidación en ambas sociedades, donde hemos ido señalando las diferencias que existen entre estas, podemos ver como partiendo del mismo resultado, por la cantidad de 38.150 euros, la sociedad de capital obtiene una cuota diferencial mucho más elevada que la sociedad cooperativa, siendo la cantidad de 7.826,53 euros en la primera y 1.807 euros en la segunda.

Esta gran diferencia, nos hace ver cómo todo lo explicado en el trabajo en relación con los beneficios fiscales que poseen las cooperativas es real, y no es sólo una mera hipótesis. Sino que, partiendo de un mismo resultado, una cooperativa pagará menos por el IS que una empresa de capital, siempre y cuando todos los importes de las partes comunes a ambas sean idénticos.

Así pues, queda demostrado que el régimen fiscal recogido en la LRFC sí es beneficioso para dichas entidades, las cuales abonan al Estado una cantidad bastante inferior a la que deberían de pagar por el IS.

6. Particularidades fiscales de las cooperativas en otros impuestos

Tras analizar el régimen fiscal de las cooperativas en el IS, donde se concentran la mayoría de las especialidades tributarias, estudiaremos las particularidades existentes en otros impuestos, recogidas en los artículos 33 y 34 de la LRFC, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ⁸⁰. La regulación de dicho tributo es competencia de las CCAA, a quienes el Estado ha cedido su régimen jurídico.

La sociedad cooperativa, que tenga reconocimiento de fiscalmente protegida, goza de exención en el ITP en la realización de tres actuaciones diferentes. En los actos de constitución de la sociedad, ampliación de capital social, fusión o escisión, así como en los contratos de creación o cancelación de préstamos y en la compra de bienes y derechos designados al FEP, la sociedad se beneficiará de la exclusión del pago de dicho impuesto, siempre y cuando no se trate de actas notariales o timbres de escrituras ⁸¹.

Las sociedades reconocidas como especialmente protegidas presentan además de dichas exenciones, una exclusión del pago del impuesto en las operaciones de compra de derechos y bienes, siempre y cuando sean para la realización de fines sociales y estatutarios.

En cuanto a los tributos locales, la LRFC determina que las cooperativas podrán beneficiarse de una bonificación del 95% de la cuota sobre la cual se calcula el Impuesto sobre Actividades Económicas. Hay que aclarar, que la sociedad solo estaría obligada a tributar cuando su importe neto de cifra de negocios estuviera por encima del mínimo exigido, establecido en un millón de euros. Esta misma bonificación, podrá aplicarse al Impuesto sobre Bienes Inmuebles ⁸² cuando estos posean una naturaleza rústica, siendo aplicable en las sociedades agrarias, sociedades predominantes en nuestra localidad.

⁸⁰ Es un impuesto que presenta gran complejidad en nuestro país, debido a que grava distintas obligaciones tributarias, siendo a veces, separado por la doctrina en tres tipos de impuestos diferentes. Grava las transmisiones con carácter oneroso, las operaciones realizadas por sociedades y actos jurídicos que deban ser documentados. En adelante, ITP.

⁸¹ Vid. Polanco Beldarrain, J. (2004), “La fiscalidad de las cooperativas. Un modelo que fortalece los fondos propios”, Cuadernos de Gestión, México, pp. 40-41.

⁸² Conocido comúnmente como IBI.

7. Conclusiones

Una vez finalizado el presente Trabajo Fin de Grado, podemos pasar a determinar las conclusiones extraídas de este. Tras realizar tanto una aproximación a las propias sociedades cooperativas, como una revisión de la normativa específica y, de forma concreta, del régimen fiscal que se aplica a dicha forma jurídica en el IS y en otros tributos, este apartado de conclusiones da respuesta a una serie de cuestiones.

Comenzamos analizando el marco jurídico de las sociedades cooperativas, el cual ha sido creado en torno al artículo 129.2 CE. Podemos afirmar que, en la actualidad, coexisten en España tanto normas de rango estatal, como normas autonómicas, puesto que nos encontramos ante un complejo marco normativo que alberga una serie de normas de distinta procedencia y muy complejas. A esto, se le suma el ámbito comunitario, el cual tiene como función principal unificar la legislación europea, así impedir que los Estados miembros perjudiquen los derechos tanto de los socios como de terceros que realicen actividades con sociedades cooperativas.

El concepto de cooperativa ha sido definido tanto por la ACI en 1995, como por la LGC, dando como resultado un concepto concreto y elaborado el cual determina a la perfección qué podemos considerar por sociedad cooperativa. Si bien es cierto, que para que una cooperativa sea considerada como tal, deberá cumplir a la perfección los siete principios cooperativos establecido en la ACI, principios que ayudaran a la sociedad a alcanzar los valores ideales que toda cooperativa debería tener.

Como entidades pertenecientes a la ES, las cooperativas presentan una importancia trascendente en nuestro país, así como en Europa. En muchas ocasiones, han sido incluso la solución a situaciones inestables, como en los años cincuenta tras la guerra civil sufrida en nuestro país, así como en la crisis económica sufrida durante los años 2008-2012, de la cual estamos actualmente aun recuperándonos. Flexibilidad y dinamicidad, son las características que han dado lugar a la supervivencia de estas sociedades en los años de crisis, así como su aportación al desarrollo económico. En la actualidad, presentan gran importancia en la sociedad en la que vivimos, donde se encuentran muy presentes día a día.

Hemos hecho hincapié en el tratamiento fiscal de dichas sociedades bajo la normativa de la UE, tratando la gran problemática que generan las ayudas de Estado. Podríamos

destacar que no existe un concepto determinado de ayuda de Estado como tal, sino que se dan unas leves pinceladas de las cuales se pueden deducir una serie de características que dan lugar a que una ayuda sea contraria al derecho europeo.

Si bien, podemos afirmar que dentro de las ayudas de Estado se encuentran a parte de las subvenciones, los beneficios fiscales concedidos a las sociedades por parte del Estado. Beneficios que han sido más que justificados a lo largo de la historia, pues por las características especiales y distintivas de las cooperativas, frente al resto de sociedades, las cuales dificultan su desarrollo económico. Todo ello constituye un motivo de peso para que dichas sociedades gocen de ciertas peculiaridades en su régimen fiscal, que además viene respaldado por el artículo 129.2. CE y por la exposición de motivos de la LRFC.

A pesar de ello, hemos encontrado también opiniones y argumentos que rechazan la existencia de este régimen fiscal especial, alegando la exclusividad de las sociedades cooperativas y la posible competencia desleal en el mercado, así como la constitución de estas medidas como ayudas de Estado contrarias al Derecho de la UE. Estas alegaciones, a mi parecer, no tienen ningún sentido puesto que todas las ayudas que reciben las cooperativas vienen determinadas y justificadas por la especialidad de sus características y su vulnerabilidad en el mercado, además de su dificultad a la hora de obtener recursos financieros ya que no pueden operar en mercados secundarios donde ofrecer acciones. Además, las medidas fiscales en sus inicios suponían unos beneficios fiscales para las sociedades bastante generosos, cosa que hoy en día se ha visto muy reducida, llegando en algunos casos a ser prácticamente nulos.

Nuestra normativa diferencia entre cooperativas fiscalmente protegidas y no protegidas. Establece que para que una cooperativa tenga la consideración de fiscalmente protegida, no podrá incurrir en ninguna de las causas de pérdida de dicha condición.⁸³ Serán estas sociedades, por tanto, las que puedan gozar de un régimen tributario específico, pues las no protegidas se regirán por las normas generales de tributación.

⁸³ Causas recogidas en el artículo 13 de la LRFC.

En cuanto al IS, donde se concentran la mayoría de las especialidades tributarias aplicadas a las sociedades cooperativas, podemos confirmar que estas sociedades sí obtienen beneficios fiscales en el beneficio que obtienen de su actividad productiva. Beneficios que sí quedan justificados por cuestiones de índole económica y social que afectan de forma singular a las sociedades cooperativas. Así pues, detallaremos a continuación las singularidades concretas que hemos hallado.

En primer lugar, comenzamos separando el resultado de la sociedad en dos, cooperativo y extracooperativo, a los que se le irán aplicando todas las operaciones de la liquidación del IS por separado. Esta dualidad viene justificada por el interés de la LRFC de beneficiar el resultado que proviene de las operaciones realizadas por la sociedad con los socios de esta, las llamadas operaciones cooperativizadas. Tratando al resto de operaciones (que se imputan al resultado extracontable) con la normativa general del IS.

A la hora de determinar la BI, encontramos también ciertas singularidades. Las operaciones realizadas con los socios de la cooperativa se valoran por el valor de mercado, no siendo deducible el valor que supera dicha cantidad. De ambos resultados la sociedad podrá deducirse la mitad de la cuantía destinada al FRO y el importe total destinado al FEP. En la aplicación del gravamen, se distingue entre el 20% que es aplicado al resultado cooperativo (más beneficioso) del 25% (tipo general) que se aplica al resultado extracooperativo. LA libre amortización de los activos fijos nuevos es otro beneficio por destacar en el IS.

La compensación de resultados negativos de años anteriores se aplica en el cálculo de la cuota íntegra, no de la BI como en el resto de sociedades. Existen ciertas deducciones y bonificaciones que sólo son aplicadas a las SCEP. Por tanto, tras haber analizado todas las singularidades fiscales, así como haber plasmado todo ello en un caso práctico que iba comparando la liquidación del IS en una sociedad cooperativa y una sociedad de capital, afirmamos que sí existen beneficios fiscales en el régimen aplicado a estas sociedades.

Hemos plasmado en último lugar, todos los beneficios y singularidades fiscales que la sociedad cooperativa presenta en otros tributos fuera del IS, plasmados así en la LRFC.

8. Bibliografía

Alguacil Marí, P. (2010), “Condicionantes del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de las cooperativas”, *CIRIEC*⁸⁴, Valencia, número 69, p. 29.

Alguacil Marí, P. y Romero Civera, A. (2013): “Diferencias territoriales en el concepto de SCP y SCEP”, *REVESCO*⁸⁵, Madrid, número 110, pp. 10-11.

Alonso Rodrigo, E. (2001): “Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales”, Capítulo I: La sociedad cooperativa y la sociedad laboral como contribuyentes: las causas de una fiscalidad propia para sociedades especiales, *Generalitat de Catalunya*, Barcelona, pp. 42-46.

Dizy Menéndez, D. y Rojí Chandro, L.A. (2010): “Régimen Fiscal de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Lartributos*, Madrid, pp. 10-11. Disponible online en: <http://www.lartributos.com/>

Gadea Soler, E. (2008): “Universidad y cooperativismo. Delimitación del concepto de cooperativa en una sociedad democrática avanzada: Referencia a los principios cooperativos y a su discutida vigencia”, *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, España, número 42, pp. 39-44. Disponible online en: <http://baidc.revistas.deusto.es/>

Gadea Soler, E. (2012): “La función económica de la cooperativa y la necesidad de una legislación adecuada”, *REVESCO*, Madrid, número 108, p. 3.

García Guijo, L. (2012): “Las ayudas de Estado en la UE”, *Dereito*, volumen 21, número 2, Santiago de Compostela, pp. 98-99.

García-Gutiérrez Fernández, C. (1995): “Las sociedades cooperativas de derecho y las de hecho con arreglo a los valores y a los principios del Congreso de la Alianza Cooperativa Internacional de Manchester de 1995: Especial referencia a las sociedades de responsabilidad limitada reguladas en España”, *REVESCO*, Madrid, número 61, pp. 59-68.

Garzón Pérez-Santamaría, A.M. (2010): “Guía fiscal de las cooperativas: Reglas especiales de tributación en la LRFC”, *Catedra de ES*, Murcia, pp. 6-13, 21-30.

⁸⁴ Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa.

⁸⁵ Revista de Estudios Cooperativos.

- Manzano Silva, M.E. (2009): “Ayudas de Estado de carácter fiscal”, Aranzadi, Pamplona, p. 91.
- Martínez Charterina, A. (1995): “Los valores y los principios cooperativos”, *REVESCO*, Madrid, número 61, pp. 44-45.
- Merino Jara, I. (2009): “El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado”, *CIRIEC*, País Vasco, número 66, pp.111.
- Merino Jara, I. (2007). “Las Cooperativas y el régimen comunitario de ayudas de Estado”, *Revista Vasca de Economía Social*, País Vasco, número 3, pp. 96-98
- Monzón Campos, J.L. y Chaves Ávila, R. (2012): “La ES de la Unión Europea”, Informe elaborado para el Comité Económico y Social Europeo, *CIRIEC*, Bruselas, pp. 90-91.
- Ordoñez de Haro, C. (2006): “La fiscalidad de las sociedades cooperativas en España”, *CIRIEC*, Málaga, número 54, p. 191-198.
- Osvaldo Cracogna, D. (1991), “Reflexiones sobre los valores y principios cooperativos en la ACI”, *Anuario de Estudios Cooperativos*, Bilbao, número 1, pp. 97-98.
- Paniagua Zurera, M. & Jiménez Escobar, J. (2014): “La necesidad de una legislación cooperativa adecuada: Aspectos mercantiles, tributarios y de derecho comunitario”, *CIRIEC*, Valencia, número 81, p.7.
- Piña Garrido, L. (2013): “Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho Comunitario (I)”, *Crónica Tributaria*, España, número 148, p.171.
- Polanco Beldarrain, J. (2004), “La fiscalidad de las cooperativas. Un modelo que fortalece los fondos propios”, *Cuadernos de Gestión, México*, número 2, volumen 4, pp. 40-41.
- Santamaría Sánchez, J.M., Sánchez Ger, R. y Almorza Gomar, D. (1997): “La pequeña y mediana empresa desde una perspectiva jurídica, económica y laboral”, *Universidad de Cádiz*, Cádiz, pp. 91-100.
- Serrano Gaxteluurrutia, S. (2011): “La incidencia de las ayudas de Estado en las cooperativas vascas”, *Revista Vasca de ES – Gizarte Ekonomia Euskal Aldizkaria (GEZKI)*, País Vasco, número 7, pp. 124-125 y 126- 135.
- Tejerizo López, J.M. (2008): “El régimen tributario de las Cooperativas en España. Aspectos generales”. *Revista Vasca de ES*, País Vasco, número 4, pp. 52-55.

9. Páginas web consultadas

<https://www.faecta.coop/index.php?id=2>

https://www.boe.es/diario_boe/

<https://www.cepes.es/>

<https://www.agenciatributaria.gob.es/>

<http://www.empleo.gob.es/>

<http://www.ine.es/welcome.shtml>