

Núria Fosch Curto

LA TRIBUTACIÓN DE LAS COOPERATIVAS

TRABAJO DE FIN DE GRADO

Dirigido por la Dra. Milenka Villca Pozo

Grado de Relaciones Laborales y Ocupación



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI

Tarragona

2015

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS	4
1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS COOPERATIVAS	7
2.1. Antecedentes.....	7
2.2. Concepto y Naturaleza	8
2.2. Clases de cooperativas.....	10
2.3. Constitución y disolución de las cooperativas.....	12
2.4. Los Socios	15
2.5. Órganos sociales	17
2.5.1. Asamblea General.....	17
2.5.2. Consejo Rector	19
2.5.3. Los Interventores	20
2.5.4. Comité de Recursos	21
2.6. Capital Social y Reservas	22
3. RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS.....	24
3.1. Consideración preliminar	24
3.2. Clases de cooperativas a efectos fiscales.....	24
3.2.1. Cooperativas Protegidas	24
3.2.2. Cooperativas Especialmente Protegidas.....	26
3.2.3. Cooperativas No Protegidas	27
4. IMPUESTOS QUE AFECTAN A LAS COOPERATIVAS	28
4.1. Impuesto de Sociedades.....	28
4.1.1. Base Imponible	28
4.1.2. Tipo de gravamen/impositivo.....	31
4.1.3. Pérdidas	33
4.1.4. Bonificaciones y deducciones de la cuota íntegra.....	33

4.1.5. Retenciones.....	35
4.2. Impuesto que afecta a los socios y asociados el impuesto de la Renta de Personas Físicas (IRPF).....	37
4.3. Impuesto sobre el Valor Añadido.....	38
4.4. Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	40
4.5. Impuestos Locales	42
5. PROBLEMAS COOPERATIVOS ACTUALES.....	44
5.1. Pérdida de la condición fiscal de cooperativa protegida	44
5.2. Deducción de cuotas indebidamente repercutidas a la Cooperativa en IVA.....	53
5.3. Bonificación del 95% en el IAE.....	55
5.4. Confusión entre base imponible y cuota tributaria.....	57
5.5. Doble imposición de dividendos	58
5.6. Fondo de reserva Obligatorio	59
6. CONCLUSIONES.....	62
7. BIBLIOGRAFIA	66
8. ANEXO JURISPRUDENCIAL	68

LISTADO DE ABREVIATURAS

ACI	Alianza Cooperativa Internacional
LC	Ley General de Cooperativas
LRFC	Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas
IS	Impuesto de Sociedades
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades (Ley 27/2014)
ITP	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales
AJD	Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto Sobre el Valor Añadido
IRPF	Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas
LIRPF	Ley sobre el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas
TRLITPAJD	Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
LIVA	Ley del Impuesto del Valor Añadido
RETA	Régimen Especial de Trabajadores Autónomos
IBI	Impuesto de Bienes Inmuebles
IAE	Impuesto de Actividades Económicas
RHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
CE	Constitución Española
ACOR	Agropecuarios

1. INTRODUCCIÓN

Las cooperativas son sociedades que están constituidas por personas que se asocian para la realización de fines socio-económicos o actividades empresariales, en un régimen de libre adhesión y baja voluntaria. Son una forma de constituir una empresa, pero no tanto para ganar dinero, sino que para llegar a conseguir el fin común que tienen este grupo de personas o sociedad, mediante un funcionamiento democrático, en base a los principios establecidos.

La constitución de este tipo de sociedades, tiene un atractivo para que la población opte para este tipo de sociedad y no por la sociedad laboral común. Esto lo encontramos en el régimen fiscal especial que tiene la legislación, donde concede a este tipo de sociedades diferentes beneficios fiscales, establecidos para ayudar en la política social.

Los objetivos de este trabajo se centran en analizar el tratamiento jurídico y el tributario de las cooperativas. En este sentido, se analizará en un primer lugar todas las clases de cooperativas que existen, los órganos obligatorios, órganos sociales o administrativos de las cooperativas, su constitución, funcionamiento, disolución y liquidación.

Expuesta esta primera parte, en segundo término analizaremos el régimen fiscal de las cooperativas haciendo hincapié en las diferencias entre una sociedad mercantil, laboral y una sociedad cooperativa, observando si los beneficios fiscales que se establecen para las cooperativas, se otorgan a todas de la misma manera o hay unas excepciones entre ellas, así como si una sociedad puede perder estos beneficios, y en el caso que se pierdan, si se podrán recuperar otra vez estos beneficios, entre otros aspectos más un interés.

Seguidamente se examinarán los problemas más frecuentes que se encuentra en función de este régimen especial y las posiciones que optan los jueces y/o magistrados cuando se les plantea una situación de esta índole.

En virtud de todo lo anterior, la estructura interna del trabajo se distribuye de la siguiente manera: después de esta introducción, el régimen jurídico de las cooperativas; a continuación el régimen fiscal especial de las cooperativas, indicando que tipos de beneficios pueden gozar las cooperativas y cuando podrán disfrutar de los mismos; los beneficios fiscales fundamentalmente, en el Impuesto de Sociedades, y en otros

impuestos como: IRPF, IVA, ITP, ATP, y en los impuestos locales; y por último, se analizaran los problemas actuales en las cooperativas, es decir, si adaptarse a este régimen fiscal especial les supone muchos inconvenientes, y cuáles son los más frecuentes entre ellos, todo ello apoyado en la jurisprudencia existente en la materia objeto de estudio.

La metodología empleada en el trabajo se ha basado en el análisis de la normativa estatal, autonómica, examen de la doctrina y la jurisprudencia. El empleo de la jurisprudencia ha servido especialmente para poder observar cuales son los problemas más frecuentes, los que tienen más relevancia y las posiciones de los jueces y/o magistrados delante de estos problemas.

Antes de terminar, indicar que el tema de las cooperativas ha sido elegido porque hoy en día el índice de sociedades cooperativas ha venido creciendo y se está poniendo de moda constituir sociedades de este tipo, sobre todo ahora que las empresas están en procesos concursales y los trabajadores de las mismas optan por hacer una cooperativa de la empresa que ha quebrado, haciendo el mismo trabajo que hacían antes, con los mismos trabajadores.

Otro motivo de porque ha sido elegido este tema es porque he crecido en un entorno donde existen muchas cooperativas. Por tanto, tenía la curiosidad de conocer su régimen jurídico y en especial el fiscal.

Ahí cobra particular importancia conocer los beneficios fiscales que realmente perciben este tipo de cooperativas, ya que a la hora de constituir una sociedad y estar en duda de si se constituye o no la cooperativa, el aspecto fiscal será uno de los elementos determinantes para su uso, o de lo contrario para apostar por otra figura o medio legal que permita conseguir los fines comunes perseguidos.

2. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS COOPERATIVAS

2.1. Antecedentes

El concepto de cooperativa ya se viene definiendo desde la primera ley que surgió en materia de cooperativas, así podían especificar en qué empresas o entidades sociales se centraban y de qué forma. Este concepto empezó a regularse expresamente en 1829 y 1885, en sus respectivos Códigos de comercio, seguidos de la Ley de Cooperativas de 9 de septiembre de 1931.

En esta primera legislación se puede observar, de manera textual, que: “las cooperativas eran de producción, de crédito o de consumo y sólo se consideraban mercantiles y sujetas al Código de Comercio aquellas que se dedicasen a actos de comercio extraños a la mutualidad o fuesen sociedades de prima fija”¹.

Más tarde, la Ley de 2 de enero de 1942, de cooperativas, en su artículo primero definió cooperativa como: “la reunión de personas naturales o jurídicas que se obligan a unir sus esfuerzos, con capital variable y sin ánimo de lucro, al objeto de lograr fines comunes de orden económico-social, sometiéndose expresamente a las disposiciones de la Ley. El lucro a que se refiere el artículo primero de la misma, es el calificado de mercantil, o sea, el que supone un beneficio exclusivo para la intermediación”².

En 1974 se desarrolla una nueva ley y esta contempla la cooperativa como sociedad donde se podía desarrollar cualquier actividad económico-social lícita y nos establecía sus principios. En su artículo primero establece: “es cooperativa aquella sociedad que, sometiéndose a los principios y disposiciones de esta Ley, realiza en régimen de empresa en común, cualquier actividad económico-social para la mutua y equitativa ayuda entre sus miembros y al servicio de éstos y de la comunidad”³.

¹ MORILLAS JARILLO, M^a José; FLIÚ REY, Manuel Ignacio. *Curso de Cooperativas*. 2.ª Ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2002. Pp.654. ISBN: 84-309-3902-4, p. 36.

²Art. 1 de la Ley de cooperación de 2 de enero de 1942, de cooperativas.

³Art 1 de la Ley 52/1974 de 19 diciembre, General de Cooperativas. *Boletín Oficial del Estado*, de 21 de diciembre de 1974, núm. 305.

2.2. Concepto y Naturaleza

Actualmente la Ley 27/1999, de 16 de Julio, de Cooperativas⁴ (en adelante, LC) nos define cooperativa como: “Sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Ley.”

En atención de lo anterior se deduce que una cooperativa es una entidad o asociación con personalidad propia, que ejerce la titularidad de una empresa con lo que los socios tienen una relación productiva. Todos los socios tienen los mismos derechos, no varía según el capital que hayan aportado, ellos son los usuarios de la empresa; su objeto es la producción de bienes y servicios.

Actualmente cada comunidad autónoma tiene su ley de cooperativas específica y los rasgos comunes que se han encontrado en todas las definiciones son que: “es una forma jurídica societaria apta para el desarrollo en común de cualquier tipo de empresa, configurada por los valores y principios cooperativos.”⁵

Estas notas muestran que este concepto, según las necesidades del momento ha ido teniendo un ámbito más generalizado, hasta llegar al punto que se puede desarrollar cualquier actividad, ya que cuando surgió este concepto de cooperativa lo describían a grandes rasgos y se entendía como una asociación muy limitada.

Toda cooperativa como tal está sujeta a cumplir los principios cooperativos, que se establecerán con la finalidad de cooperación. Dichos principios datan desde 1974. La Ley 52/1974, de 19 de diciembre, general de cooperativas, hizo mención de ello en su art. 2. Más tarde fue en la Alianza Cooperativa Internacional (en adelante, ACI) quien creó la Declaración sobre la Identidad Cooperativa en su XXXI Congreso celebrado en Manchester el 1995⁶, en cuya declaración destacó que los principios cooperativos son pautas mediante las cuales las cooperativas ponen en práctica sus valores. Todos estos

⁴Art 1 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. *Boletín Oficial del Estado*, de 17 de Julio de 1999, núm. 170.

⁵ MORILLAS JARILLO, M^a José; FLIÚ REY, Manuel Ignacio: *ob. cit.*, p. 71.

⁶ Esta fue la tercera declaración que hicieron, anteriormente hicieron una en el 1937 y la siguiente se realizó en 1966.

principios van entrelazados, es decir si se no se aplica uno el resto sale perjudicado. Así, para desarrollar estos principios establecieron unos valores cooperativos: autoayuda, autorresponsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad.

Concretamente, los principios cooperativos son siete⁷:

1. *El principio de adhesión voluntaria y abierta*: los servicios que ofrece la cooperativa están abiertos a todo aquel que los quiera utilizar.
2. *El principio de gestión democrática por parte de los socios*: los socios son los que participan en la fijación de sus políticas y en la toma de decisiones. Entre ellos eligen a sus representantes y según el tipo de cooperativa los socios tienen iguales derechos de voto o los votos se adaptan a las necesidades y intereses (forma democrática). Esto varía según sean de primer o segundo grado.
3. *El principio de participación económica de los socios*: los socios son quienes aportan y gestionan el capital a la empresa. Cuando de este capital se generan excedentes o ahorros los socios pueden decir destinarlos a la expansión de las operaciones de la cooperativa, a los servicios comunes o distribuirlos entre los socios proporcionalmente a las operaciones realizadas⁸.
4. *El principio de autonomía e independencia*: todas las operaciones que realicen serán teniendo en cuenta siempre su propia autonomía y sus principios establecidos, es decir aseguran el control democrático por parte de sus socios.
5. *El principio de educación, formación e información*: tienen que proporcionar educación y formación para que cada miembro de la cooperativa tenga los conocimientos suficientes para realizar su tarea con plenitud y eficacia dentro de la empresa. Esta formación tiene que llegar a todos los niveles, tanto a socios, personal, miembros de los órganos de representación como al personal directivo.
6. *El principio de cooperación entre cooperativas*: la finalidad de las cooperativas es intentar ayudar o defender unos intereses de la población o de sus socios. Por tanto, todas las cooperativas tienen el mismo objetivo. De esta forma pueden servir mejor a sus socios o miembros y a la comunidad; también porque

⁷ MORILLAS JARILLO, M^a José; FLIÚ REY, Manuel Ignacio: *ob. cit.*, pp. 82-87.

⁸ FÉRNANDEZ FÉRNANDEZ, Joaquín. *Empresa Cooperativa y Economía Social*. 1ra Edición. Barcelona: PPU, S.A, 1992. ISBN: 84-477-0004-6. p. 144.

fortalecen el movimiento cooperativo ya sea trabajando a nivel local, nacional, regional o internacional⁹.

7. *El principio del interés por la comunidad*: las cooperativas es un tipo de empresa que está creada para0 ayudar a la sociedad, incentivando más a los que forman parte de ella, los socios, pero también garantizar el desarrollo sostenible de la comunidad donde residen.

Por consiguiente, estos principios cooperativos hacen distinguir la filosofía de una sociedad cooperativa a una sociedad mercantil, ya que, esta se ve, se interpreta y se siente de una forma diferente, es decir, se tiene una concepción de organización y solidaridad diferente.

2.2. Clases de cooperativas

El artículo 6 de la Ley de cooperativas¹⁰ diferencia entre las cooperativas de primer grado y las cooperativas de segundo grado.

Las cooperativas de primer grado son aquellas que están constituidas por personas naturales o jurídicas (socios) que actúan de modo inmediato y natural.

Dentro de ellas encontramos una selección por tipos de cooperativa¹¹:

- *Cooperativas de Trabajo Asociado*: regulado en el artículo 80 de la LC¹², estas están formadas por personas, que para la producción de bienes y servicios en la empresa aportan su trabajo. Por tanto, al mismo tiempo que son trabajadores de la empresa son socios, pero no todos los trabajadores tienen que ser socios, sino que lo pueden pedir cuando tengan un año de antigüedad, sin hacerles superar el periodo de prueba.
- *Cooperativas de consumidores y usuarios o de consumidores*¹³: estas tienen la finalidad de proporcionar a sus socios bienes y servicios para que ellos los puedan usar y consumir, ya sea comprados a terceros o producidos por ellos.

⁹ FÉRNANDEZ FÉRNANDEZ, Joaquín: *ob. cit.*, p. 152.

¹⁰ Art. 6 de la LC, modificado por la Disp. Final Segunda de la Ley 13/2013, de 2 de agosto, de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario. *Boletín Oficial del Estado*, de 3 de Agosto de 2013, núm. 185.

¹¹ FÉRNANDEZ FÉRNANDEZ, Joaquín: *ob. cit.*, p. 196; MORILLAS JARILLO, M^a José; FLIÚ REY, Manuel Ignacio: *ob. cit.*, p 94.

¹² Art 80 y ss.de la LC.

¹³ Art 88 de la LC.

- *Cooperativas de viviendas*¹⁴: es un tipo de cooperativa que satisface servicios de alojamiento o vivienda a sus socios, es decir proporciona servicios inmuebles. Puede asociar a personas físicas, entes públicos o entidades no mercantiles.
- *Cooperativas agroalimentarias o agrarias*¹⁵: están asociadas a los titulares de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales con el objetivo de realizar actividades para mejorar su aprovechamiento.
- *Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra*¹⁶: son cooperativas que se asocian para poder tener derecho de uso, explotación y aprovechamiento de tierras. Los socios en este caso aportan las tierras y/o trabajo.
- *Cooperativas de servicio o de intereses profesionales no agrícolas*¹⁷: son aquellas donde los titulares de explotaciones industriales, servicios o artistas que ejercen la actividad por cuenta propia se asocian para obtener mejoras económicas y técnicas.
- *Cooperativas del mar*¹⁸: es la asociación de los titulares de explotaciones pesqueras o de industrias marítimas con el objetivo de obtener mejoras económicas y técnicas en sus actividades o explotaciones.
- *Cooperativas de transportistas*¹⁹: es la asociación de los titulares de empresas de transporte o profesionales con el objetivo de obtener mejoras económicas y técnicas en sus actividades o explotaciones.
- *Cooperativas de seguros*²⁰: son aquellas que tienen el objetivo de ejercer una actividad aseguradora de cualquier ramo, donde los socios se podrán beneficiar de esta.
- *Cooperativas sanitarias*²¹: es la asociación de aquellos que son prestadores y/o destinatarios de la asistencia sanitaria, es decir tienen el objetivo de cubrir los riesgos relativos a la salud.
- *Cooperativas de enseñanza*²²: su objetivo principal es ofrecer una formación a todos sus participantes o socios, sea el nivel que sea. Desarrollan actividades anexas o complementarias para los docentes.

¹⁴ Art 89 y ss. de la LC.

¹⁵ Art. 93 de la LC.

¹⁶ Art. 94 y ss. de la LC.

¹⁷ Art. 98 de la LC.

¹⁸ Art. 99 de la LC.

¹⁹ Art. 100 de la LC.

²⁰ Art. 101 de la LC.

²¹ Art. 102 de la LC.

- Cooperativas de crédito²³: su objetivo es garantizar la financiación y garantizar servicios de banca a sus socios, es decir los socios pueden echar sus ahorros o pedir un crédito. Estas cooperativas están reguladas por la ley 12/1989 de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito²⁴.

Las cooperativas de segundo²⁵ grado se diferencian de las de primer grado, y de las cooperativas de tercer o ulterior grado que señala la doctrina, porque estas tienen personalidad jurídica propia y están integradas por cooperativas de primer grado para el cumplimiento de los mismos objetivos. Todas las cooperativas tienen que ser de la misma clasificación. Por tanto, estas cooperativas de segundo grado tienen que estar formadas por al menos dos cooperativas con el objetivo de promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios. Ningún socio de este tipo de cooperativas podrá tener más del 33% del capital social²⁶.

2.3. Constitución y disolución de las cooperativas

Desde un primero momento se entiende que para crear una sociedad cooperativa se necesitan unos socios promotores o fundadores que hagan un acuerdo de voluntades, ya que se trata de un contrato asociativo y no contractual. Para esto tienen que coordinar sus fines para obtener un resultado común. Esto no quiere decir que los socios pueden tener algunos intereses contrapuestos, sino que el resultado final o el objetivo de la actividad quieren que sea el mismo. Ellos mismos tienen que ser conscientes que en todo momento se tendrá que trabajar con equipo²⁷.

Los socios promotores tienen que saber si el proyecto puede ser viable o no, saber cómo van a llevar a cabo la producción, de donde sacaran las materias primas o quiénes serán sus proveedores, es decir conocer todos los medios para llegar a su fin²⁸.

²² Art. 103 de la LC.

²³ Art. 104 de la LC.

²⁴ Ley 13/1989 de 26 de mayo de 1989, de Cooperativas de Crédito. *Boletín Oficial del Estado*, de 31 de mayo de 1989, núm. 129.

²⁵ Art. 77 de la LC.

²⁶ FÉRNANDEZ FÉRNANDEZ, Joaquín: *ob. cit.*, p. 193; CRESPO MIEGIMOLLE, Miguel. *Régimen Fiscal de las Cooperativas*. 1ra Edición. Elcano: Editorial Aranzadi, SA, 1999. ISBN: 84-8410-203-3. p.50

²⁷ MORILLAS JARILLO, M^a José; FLIÚ REY, Manuel Ignacio: *ob. cit.*, p 100.

²⁸ FÉRNANDEZ FÉRNANDEZ, Joaquín: *ob. cit.*, p.234.

Para constituir una cooperativa es requisito previo, adquirir personalidad jurídica, por tanto, se deberá celebrar una escritura pública que tendrá que ser inscrita en el Registro de Sociedades Cooperativas²⁹.

Para la constitución se exige tener un mínimo de socios. En las cooperativas de primer grado se exige un mínimo de 3 socios y en las cooperativas de segundo grado deben estar constituidas al menos por dos cooperativas de primer grado³⁰. También se les exige una aportación, sea o no dineraria. Por tanto, el contrato tiene una nota de patrimonialidad, al igual que el resto de contratos. Tendrán que tener en cuenta que ellos responderán solidariamente a todos los contratos que se celebren antes de la inscripción de la cooperativa en el registro³¹.

Otro requisito esencial para su constitución es el estatuto de la sociedad, que deberá otorgarse por todos los promotores³². Los socios promotores tendrán que celebrar una asamblea constituyente, que estará formada por los fundadores, más todos aquellos que quieren participar en la idea. Entre todos los asistentes tendrán que elegir al presidente y secretario de la misma. También será necesario definir unos puntos mínimos como la clase de cooperativa que se construye, la lectura y la aprobación de los Estatutos, a uno o varios gestores para que realicen los trámites necesarios (entre los socios promotores) y de qué forma y cuando tendrán que hacer efectiva su aportación obligatoria³³.

En cuanto a la disolución, una sociedad cooperativa se podrá disolver cuando³⁴:

- Haya un término específico en los estatutos.
- Conclusión de su objeto social.
- Paralización de los órganos sociales o de la actividad cooperativizada durante dos años consecutivos, sin causa justificada

²⁹Art. 7 de la LC.

³⁰Art. 8 de la LC.

³¹Art. 9 de la LC.

³²Art. 10-11 de la LC.

³³CASTAÑO, J; GONZÁLEZ, J.J; *Manual de Constitución y Funcionamiento de las cooperativas: La creación de la cooperativa*. [En línea]. Barcelona: Bosch, 2005 [Fecha de consulta: 13-02-2015] [Acceso gratuito] Disponible en: <http://app.vlex.com/#/sources/1175>.

³⁴Art. 70 de la LC; CASTAÑO, J; GONZÁLEZ, J.J; *Manual de Constitución y Funcionamiento de las cooperativas: La disolución y liquidación de la cooperativa*. [En línea]. Barcelona: Bosch, 2005 [Fecha de consulta: 13-02-2015] [Acceso gratuito] Disponible en: <http://vlex.com/vid/282407>.

- Reducción del número de socios por debajo del mínimo permitido, durante un periodo mayor de 6 meses.
- Reducción del capital social de la cooperativa por una cifra menor al capital mínimo establecido en los estatutos.
- Por fusión, absorción o escisión.
- Por quiebra de la sociedad.
- Si en asamblea general hay un acuerdo de dos tercios también se puede disolver
- Por cualquier causa prevista en los estatutos o ley.

Cuando se realiza la disolución, es requisito publicarlo en un medio de comunicación de mayor circulación a nivel provincial, además de inscribir el acuerdo de disolución en el Registro de Cooperativas correspondiente.

A continuación, el siguiente paso será hacer efectiva la liquidación³⁵. Esta fase consiste en sacar el máximo valor líquido posible para hacer frente a las deudas, ya sea de los acreedores o de los socios a los que se les tendrá que liquidar el valor de sus aportaciones.

Los liquidadores estarán asignados en los estatutos, sino es así serán elegidos en la Asamblea General por la mitad más uno de los votos. Estos serán tres o más y actuarán de forma colegiada, adoptando acuerdos por mayoría. Realizarán todas las funciones descritas en el artículo 73 de la LC³⁶.

Entonces, los liquidadores junto al Consejo Rector tendrán que respaldar el inventario y el balance de la sociedad referidos al día que se inicia la liquidación³⁷.

La sociedad estando en la fase de liquidación, aún conserva la personalidad jurídica, aunque en su nombre se añada “en liquidación”. Por este motivo la sociedad puede ser reactivada siempre y cuando la disolución se haya acordado por Asamblea General, el motivo o la causa haya cesado y no se hayan reembolsado las aportaciones a los socios³⁸.

Una vez finalizadas todas sus funciones, los liquidadores someterán el balance final para que sea aprobado en la Asamblea General, a la misma vez que deberán

³⁵Art. 71 y ss.de laLC; FÉRNANDEZ FÉRNANDEZ, Joaquín: *ob. cit.*, p.240.

³⁶Art. 73 de la LC.

³⁷Art. 71 de la LC.

³⁸CRESPO MIEGIMOLLE, Miguel: *ob. cit.*, p.129.

presentar un proyecto de distribución del activo restante. El haber social se repartirá cuando ya se hayan liquidado todas las deudas de la sociedad. El siguiente paso será cubrir el importe del Fondo de Educación y Promoción que no estuviese materializado. Y con el restante, primero se reintegrara el importe correspondiente a los asociados y socios.

Por último, los liquidadores tendrán que otorgar escritura pública de la sociedad. Esta incorporará el balance final de liquidación y el proyecto de distribución del activo, juntamente con el certificado de acuerdo de la Asamblea.

2.4. Los Socios

Pueden ser socios de una sociedad cooperativa todas las personas físicas, jurídicas, pública, privada o comunidad de bienes que tengan algún fin en el objetivo de la sociedad³⁹. Se tiene que tener en cuenta que en las cooperativas de segundo o ulterior grado, podrán ser socios las sociedades cooperativas.

Una persona para adquirir la condición de socio, primeramente tendrá que estar de acuerdo con los principios cooperativos, ya descritos. Después también tendrá que tener en cuenta que esta condición de socio le da unos derechos y obligaciones que formalizan el estatuto del socio⁴⁰. Estos derechos y obligaciones (descritos en los arts. 15 y 16 de la LC⁴¹), podrán regular las admisiones y las bajas de los socios, pero que en ningún caso podrán estar vinculados a motivos políticos, sindicales, religiosos, de nacionalidad, sexo, raza o estado civil⁴².

En todo caso, la solicitud de admisión de un socio se tendrá que presentar por escrito delante el Consejo Rector para poder ser aprobada o rechazada, en un plazo no superior a tres meses. Esta decisión podrá ser impugnada en todo caso en un plazo de veinte días frente el Consejo de Recursos.

Otro requisito para que un socio pueda ser admitido es que tiene que abonar las aportaciones obligatorias que se describen en los estatutos de la sociedad. Estas

³⁹ Art. 12 de la LC.

⁴⁰ VARGAS VASSEROT, Carlos. *Los Socios: Derechos, Obligaciones y Responsabilidades. Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*. FARJANDO GARCÍA, Gema (coord.). 1ra Edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011. ISBN 978-84-9985-960-5, pp. 89-109.

⁴¹ Art. 15-16 de la LC.

⁴² CRESPO MIEGIMOLLE, Miguel: *ob. cit.*, p. 68.

aportaciones tendrán que ser iguales para todos los socios, teniendo en cuenta que en los estatutos no ponga que serán en función de la actividad que realicen dentro de la sociedad. El importe de estas aportaciones no podrá exceder el 25% del capital social de las cooperativas de primer grado⁴³.

En las cooperativas de primer y segundo grado que no sean de trabajo asociado o de explotación comunitaria de la tierra podrán prever la admisión de socios de trabajo, es decir, que a la vez que formen parte de la sociedad, presten sus servicios para ella. Entonces en los estatutos de la sociedad se fijaran todos los criterios para ello.

Los socios no se harán responsables directos de las deudas sociales de la sociedad, siempre y cuando no lo establezca en los estatutos de la sociedad poniendo un límite al respecto.

También pueden ser socios de una cooperativa, aquellas personas físicas o jurídicas que no puedan participar en el desarrollo de la actividad pero sí que lo pueden hacer con el objetivo de ella. Estos socios son los denominados *socios colaboradores*, regulados en el art. 14 de la Ley de Cooperativas⁴⁴. Su forma de participación es mediante una aportación económica que está determinada por la Asamblea General. Estos socios tendrán derecho a información, es decir, podrán recibir copia de los Estatutos sociales o del Reglamento interno, también tendrá libre acceso a los Libros de Registro, podrán recibir copias de los acuerdos del Consejo Rector, o de otros órganos de la sociedad.

El socio podrá darse de baja voluntariamente en cualquier momento, siempre y cuando realice un preaviso al Consejo Rector.

Podrá ser sancionado por una falta leve, grave o muy grave que este tipificada en los Estatutos. Estas prescribirán a los dos meses si son leves, a los cuatro meses si son graves o a los seis meses si son muy graves. Pero solo procederán a la expulsión del socio si se trata de una falta muy grave⁴⁵.

⁴³ CRESPO MIEGIMOLLE, Miguel: *ob. cit.*, p. 70.

⁴⁴ Art. 14 de la LC.

⁴⁵ Art. 18 de la LC.

2.5. Órganos sociales

El artículo 19 de la LC distingue 4 órganos sociales. Los órganos obligatorios son la Asamblea General, el Consejo Rector i la Intervención. El órgano potestativo es el Comité de Recursos que cada cooperativa lo puede o no incluir en sus estatutos. Seguidamente desarrollaremos cada uno de estos órganos.

2.5.1. Asamblea General

La Asamblea General⁴⁶ es el órgano supremo de la sociedad, porque es la reunión de todos los socios donde deliberan y adoptan acuerdos necesarios para el funcionamiento de la cooperativa.

Esta reunión de socios tiene que estar convocada con antelación (mínima de 15 días y máxima de 12 meses) y otro requisito es efectuar correctamente la publicidad. En esta convocatoria se tendrá también que señalar el orden del día (podrán debatir las todas las competencias que tienen establecidas en el artículo 21 de la LC⁴⁷), la fecha, hora, lugar y si en primera o segunda convocatoria. Y para que esta sea válidamente constituida en primera convocatoria tendrían que asistir más de la mitad de los votos sociales⁴⁸. Los socios pueden ser representados si lo requieren. En segunda convocatoria el quórum establecido es de al menos un 10% de los votos sociales⁴⁹.

En una Asamblea es obligatoria la constitución de una Mesa, que esta debe estar representada por el Presidente y el Secretario, que tendrán que ser, en su defecto, el Vicepresidente y Secretario del Consejo Rector respectivamente⁵⁰.

Hay dos tipos de asambleas, la ordinaria y la extraordinaria. En la ordinaria el objetivo principal es la gestión social, aprobar las cuentas anuales y añadir los puntos que creen convenientes al orden del día. Por tanto, las extraordinarias serán todas aquellas que no se discuta ni la gestión social ni las cuentas anuales⁵¹.

La Asamblea General ordinaria se puede convocar pasados los seis primeros meses de la fecha de cierre del ejercicio económico. Si el Consejo Rector, que es quien

⁴⁶Art. 20 y ss. de la LC.

⁴⁷ Art. 21 de la LC.

⁴⁸Art. 24-25 de la LC.

⁴⁹ MORILLAS JARILLO, M^a José; FLIÚ REY, Manuel Ignacio: *ob. cit.*, p. 230.

⁵⁰Art. 23 de la LC.

⁵¹Art. 22 de la LC.

tiene que convocar las asambleas no la convoca, tendrá que ser requerida por los Interventores. Si entonces no proceden a celebrarla se podrá solicitar al Juez competente. También podrá ser requerida por los socios.

La Asamblea General extraordinaria puede ser convocada por petición de los socios al Consejo Rector. Los socios, en este caso, tendrán que representar el 20% del total de los votos. Los Interventores también podrán convocar una Asamblea siempre y cuando lo establezcan los Estatutos⁵².

A parte de la ordinaria o extraordinaria, también está la general universal. En esta es donde se encuentran presentes o representados todos los socios de la cooperativa, ellos mismos aceptan por unanimidad constituir esta Asamblea y por último, aprobarán por unanimidad el orden del día. Entonces, todos los socios tendrán que firmar un acta que recogerá el acuerdo que se celebrara en la Asamblea y el orden del día⁵³. Y la Asamblea General no universal, será el contrario de esta, es decir es donde no estarán todos los socios y por tanto su diferencia estará en la convocatoria de la misma.

Por otra parte, nos encontramos la Asamblea General de Delegados⁵⁴. Esta Asamblea se convoca cuando por causas objetivas y expresas no pueden asistir en la Asamblea todos los socios. La junta preparatoria y dicha Asamblea tendrán que ser únicas, es decir con un mismo orden del día y con el régimen publicitario que nos especifica la Ley.

En la Asamblea General cada socio tendrá un voto. Este será podrá ser secreto, o bien porque lo prevé la Ley o Estatutos o porque el 10% de los votos sociales lo requieren.

Al finalizar la Asamblea, se tendrá que presentar un acta⁵⁵. Esta será redactada por el Secretario de la Mesa y aprobada por la Asamblea General. En todo momento el Consejo Rector podrá pedir una Acta notarial de la Asamblea, siempre y cuando sea por

⁵² CRUZ RIVERO, Diego. *La convocatoria de la asamblea general de la cooperativa*. Olivencia Ruiz, Manuel (Pról.). 1ra Edición. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2011. ISBN: 978-84-9768-886-4, pp.17-39.

⁵³ OLAVARRÍA IGLESIA, Jesús. Órganos sociales I: Asamblea General. *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*. FARJANDO GARCÍA, Gemma. 1ra Edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011. ISBN 978-84-9985-960-5, pp. 111-128.

⁵⁴ Art. 22.2 y 30 de la LC.

⁵⁵, Art. 29 de la LC.

petición de un 10% de los socios y se produzca en el preaviso de 7 días. Esta no se someterá a trámite de aprobación.

Se podrán impugnar los acuerdos que sean contrarios o se opongan a la Ley o a los Estatutos, también aquellos que lesionen intereses de uno o varios socios de la cooperativa⁵⁶.

2.5.2. Consejo Rector

El Consejo Rector⁵⁷ es el único órgano de administración y representación de la cooperativa, es decir, es un órgano colegiado que se encarga de la alta gestión, de la supervisión de los directivos y la representación de la sociedad cooperativa. Sus actividades se dirigirán a todas aquellas actividades que constituían el objeto social de la sociedad.

Este órgano se compondrá según nos establezcan los Estatutos de la sociedad, pero como mínimo estará formado por el Presidente, Vicepresidente, Secretario. Si la cooperativa tiene 3 socios, dicho Consejo estará formado por dos miembros, el Presidente y el Secretario⁵⁸. En cambio, si el número de socios es superior a tres, el número de consejeros estará formado por un mínimo de 2 y un máximo de 15. Los Estatutos pueden prever vocales suplentes⁵⁹. También podrá ser miembro del Consejo Rector un miembro del Comité de Empresa, siempre y cuando la empresa tenga más de 50 trabajadores. Otro aspecto a tener en cuenta es que en las cooperativas de menos de 10 socios sus Estatutos pueden prever que exista un Administrador único. Si estos consejeros, a la vez son socios no podrán recibir ninguna retribución sino se fija en los Estatutos de la sociedad⁶⁰.

Todos los miembros de este Consejo estarán elegidos por Asamblea General en votación secreta y por el mayor número de votos, a excepción del Presidente, Vicepresidente y Secretario que serán elegidos entre los miembros del Consejo o

⁵⁶Art. 31 de la LC.

⁵⁷Art. 19 y 32 de la LC.

⁵⁸Disp. Final Primera de la Ley 10/2009, de 20 de Octubre, de creación de órganos consultivos del Estado en el ámbito agroalimentario y de determinación de las bases de representación de las organizaciones profesionales agrarias. *Boletín Oficial del Estado*, de 21 de Octubre de 2009, núm. 254.

⁵⁹MORILLAS JARILLO, M^a José; FLIÚ REY, Manuel Ignacio: *ob. cit.*, p 292.

⁶⁰Art. 40 de la LC.

Asamblea según nos establezcan los Estatutos. Una vez hechas las elecciones estas se tendrán que presentar al Registro de Cooperativas en el plazo de un mes⁶¹.

Los Estatutos fijaran la duración de los miembros del Consejo Rector. Cuando se termine el periodo establecido se renovará todo el Consejo, aunque pueden reelegir a los miembros. Aquellos que hubiesen agotado su candidatura estarán aun formando parte del Comité hasta la aceptación de los nuevos miembros⁶².

Estos miembros consejeros tendrán que tener en cuenta, que al igual que los Interventores, están sometidos a unas prohibiciones y incompatibilidades reguladas por Ley⁶³.

Los acuerdos dentro del Consejo Rector se aprobaran por más de la mitad de los votos, teniendo en cuenta que a cada consejero le pertenece un voto y en caso de empate será el voto del Presidente quien lo resolverá⁶⁴. Estos acuerdos tomados podrán ser impugnados. Los nulos se podrán impugnar en el plazo de dos meses por los socios, o bien por el mismo Consejo Rector. Los acuerdos anulables se podrán impugnar en el plazo de un mes, y estarán legitimados para esto los asistentes en la reunión del Consejo, siempre y cuando en acta conste su voto, los ausentes y los que se les hayan prohibido el voto⁶⁵.

2.5.3. Los Interventores

Es el tercer órgano necesario dentro de una sociedad cooperativa⁶⁶. Es un órgano de fiscalización interna de la cooperativa, que puede consultar y comprobar toda la documentación de la cooperativa y verificar todo lo que sea necesario. Aunque se tenga presente esta figura dentro de la sociedad, la cooperativa puede ser sometida a una “fiscalización externa o auditoría”. Su función principal es aprobar y censurar las cuentas anuales y el informe de gestión antes que sean presentados para su aprobación⁶⁷.

⁶¹Art. 34 de la LC.

⁶²Art. 35 de la LC.

⁶³Art. 41 y 42 de la LC.

⁶⁴Art. 36 de la LC.

⁶⁵Art. 37 de la LC.

⁶⁶Art. 19 de la LC.

⁶⁷MORILLAS JARILLO, M^a José; FLIÚ REY, Manuel Ignacio: *ob. cit.*, p. 345.

Está compuesto por varios miembros, pero nunca serán más que los del Consejo Rector y estos estarán fijados en los Estatutos. Todos tienen una actuación colegiada. Su duración en el mandato será entre 3 y 6 años⁶⁸.

Los interventores serán elegidos entre los socios (no podrán recibir una retribución sino lo especifica en los Estatutos⁶⁹), pero también se podrá designar interventores expertos, entonces el número no podrá exceder a un tercio del total de interventores. También podrán elegir una persona jurídica para que los represente, siempre y cuando haya una persona física al cargo. Estos interventores ya asignados, al igual que el Consejo Rector, tendrán que tener en cuenta que tienen reguladas en la Ley⁷⁰ unas incapacidades y prohibiciones que deberán cumplir.

Serán elegidos por Asamblea General mediante votación secreta y por el mayor número de votos. Una vez ya asignados, estos se tendrán que registrar en el Registro de Cooperativas⁷¹.

2.5.4. Comité de Recursos

Tal y como nos señala el artículo 19 de la LC ya descrito, el Comité de Recursos es un órgano potestativo, no es imprescindible. Su función es dar agilidad y facilidad para la resolución de determinados conflictos que se pueden ocasionar. De esta forma no hace falta que se apruebe mediante Asamblea General, sino que ellos mismos pueden llegar a un acuerdo, es decir, ellos tramitan y resuelven conflictos entre los socios y la sociedad, a pesar de que estos tengan un cargo social.

Como es un órgano potestativo, en los estatutos de la sociedad tienen que especificar su funcionamiento. Por tanto, tienen que establecer todos los periodos y formalidades necesarias para interponer recurso⁷².

Uno de los requisitos que nos establece la ley⁷³, es que tiene que estar formado por un mínimo de 3 personas elegidas en Asamblea General y con voto secreto. Será en los estatutos donde nos especificará la duración y salario de los mismos.

⁶⁸Art. 38 de la Ley 27/1999, de 16 de Julio, de Cooperativas. *Boletín Oficial del Estado*, de 17 de Julio de 1999, núm. 170.

⁶⁹Art. 40.de la LC.

⁷⁰Art. 41 y 42de la LC.

⁷¹ MORILLAS ⁷¹ MORILLAS JARILLO, M^a José; FLIÚ REY, Manuel Ignacio: *ob. cit.*, p. 344.

⁷² MORILLAS JARILLO, M^a José; FLIÚ REY, Manuel Ignacio: *ob. cit.*, p. 348.

Sus acuerdos tendrán validez, por tanto deberán ser ejecutados y podrán ser impugnados.

2.6. Capital Social y Reservas

El capital social, como indica Pastor, se constituye de las aportaciones de los socios que quieren formar parte de la sociedad⁷⁴, según la aportación que hagan estos serán responsables de las deudas sociales. El capital social en este sentido está formado por todas las aportaciones sociales que hayan efectuado los socios en el momento de integración a la cooperativa, teniendo en cuenta también las aportaciones de los socios colaboradores, los bienes, los derechos (si está aprobado por Asamblea General) y las aportaciones voluntarias⁷⁵.

Las aportaciones que estén integradas en el capital social son exigibles, de modo que, si un socio se da de baja en cualquier momento se le tendrá que abonar la cuantía que aporfo en su momento, descontando en todo momento si es deudor de alguna deuda social⁷⁶.

El capital social será variable en función de las altas de nuevos socios, acumulación de retornos sociales⁷⁷, y los acuerdos que se tomen en las Asambleas sobre nuevas aportaciones. En cambio, disminuirá por la baja de los socios e imputación de pérdidas. Sin sobrepasar en ningún momento el mínimo legal establecido en cada CCAA y regulado en el art. 45.1 de la LC. Se tendrá que respetar así misma los límites establecidos legalmente sobre las aportaciones sociales de los socios, regulados en los arts. 46 y 47 de la LC.

Por lo que hace referencia a las reservas observamos en la LC que hay varias reguladas. En primer lugar, el Fondo de reserva Obligatorio, regulado en el art. 55 de la LC. A diferencia del capital social, los recursos del fondo no son exigibles, ya que está destinado a la consolidación, desarrollo y garantía de la sociedad, siendo irrepartible

⁷³ Art. 44 de la LC.

⁷⁴ Art. 45 de la LC.

⁷⁵ PASTOR SEMPERE, Carmen. *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal: Régimen Económico y Financiero I. Capital Social, Reservas y Financiación*. FARJANDO GARCÍA, Gemma (Coord.). 1ra Edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011. ISBN 978-84-9985-960-5, pp.161-173.

⁷⁶ Art. 51 de la LC; ALFONSO SÁNCHEZ, Rosalía; et al. *La Sociedad Cooperativa en la Ley 27/199, de 16 de Julio, de Cooperativas*. Alfonso Espinosa, Francisco J. (Coord.). Granada: Editorial Comares, S.L, 2001. ISBN: 84-844-315-9.

⁷⁷ Art. 45 y 58.4 de la LC.

entre los socios⁷⁸. Este fondo también tiene la finalidad de absorber las pérdidas que se produzcan en el ejercicio siempre y cuando devengan de actividades cooperativizadas realizadas con no socios, o actividades extracooperativas⁷⁹.

Este fondo se nutrirá de los excedentes cooperativos y de los beneficios extracooperativos e extraordinarios, de las deducciones efectuadas de las aportaciones obligatorias del capital social en la baja no justificada de socios, de las cuotas de ingresos de los socios siempre y cuando este previsto en los Estatutos o en Asamblea General y, por último de los resultados de las operaciones realizadas mediante acuerdos intercooperativos⁸⁰.

En segundo lugar, encontramos el Fondo de Educación y Promoción regulado en el art. 56 de la LC. Este fondo está destinado a cubrir el coste de actividades que pueden producir directa o indirectamente efectos de alcance económico para la sociedad como por ejemplo, la formación y educación de sus socios y trabajadores, la difusión y promoción del cooperativismo, y la promoción cultural, profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad⁸¹.

La Asamblea general será quien marcará las líneas básicas para la aplicación de dicho fondo, aunque no esté regulado legalmente. Este fondo será inembargable e irrepartible entre los socios y se incluye en el pasivo de la cooperativa⁸².

⁷⁸ ALFONSO SÁNCHEZ, Rosalía; et al: *ob. cit.*, p. 30.

⁷⁹ Art. 59.2 de la LC.

⁸⁰ Art. 55.1 de la LC.

⁸¹ PASTOR SEMPÈRE, Carmen: *ob. cit.*, p. 171.

⁸² PASTOR SEMPÈRE, Carmen: *ob. cit.*, p. 171.

3. RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS

3.1. Consideración preliminar

Llegados a este apartado, nuestro análisis se centrará de lleno en el régimen tributario de las cooperativas. Antes de abordar los incentivos fiscales recogidos en los diferentes impuestos, trataremos las diferentes clases de cooperativas que se diferencian a efectos impositivos.

El régimen fiscal de las cooperativas tiene una protección positiva, ya que gozan de una serie de incentivos fiscales regulados en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante, LRFC)⁸³.

El art. 2 de la LRFC⁸⁴ comienza diferenciando las clases de cooperativa a nivel fiscal y entre las cuales están: las cooperativas protegidas y las cooperativas especialmente protegidas. Asimismo están las cooperativas no protegidas, todas las que se detallaran más adelante⁸⁵.

3.2. Clases de cooperativas a efectos fiscales

3.2.1. Cooperativas Protegidas

Las cooperativas protegidas son aquellas que se rigen de acuerdo a la Ley General de Cooperativas o por una Ley de Cooperativa de una Comunidad Autónoma, siempre y cuando no incurra con alguno de los motivos descritos en la LRFC⁸⁶. Como

⁸³ Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas. *Boletín Oficial del Estado* de 20 de diciembre de 1990, núm. 304; ALGUACIL MARÍ, M^o Pilar. Régimen Tributario I. *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*. FARJANDO GARCÍA, Gemma. 1ra Edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011. ISBN 978-84-9985-960-5, pp.191-210.

⁸⁴ Art. 2.de la LRFC.

⁸⁵ Recordemos que en el artículo 31.1 de la Constitución Española de 29 de diciembre de 1978, publicado en *Boletín Oficial del Estado*, núm. 311 (en adelante, CE) nos dice que todos tendrán que tributar con igualdad y proporcionalidad. Por tanto, las cooperativas tendrán que tener un régimen de tributación coherente y adaptado a la realidad económica, por tratar de cuantificar en función de la actividad de los socios o como se grava en los Fondos obligatorios. En segundo lugar encontramos que en los artículos 39-52 CE, nos define la política social que se desarrolla en el país. Por tanto las cooperativas son un medio idóneo para desarrollar este tipo de política social. Lo establecen mediante este principio de solidaridad, ya que se aproximan a las clases sociales más bajas, permitiendo el voto democrático y derechos básicos como el derecho a la vivienda, a un trabajo digno, el bienestar social, etc.

⁸⁶ Art. 13.de la LRFC.

consecuencia de la aplicación de dichos motivos recibirán unos beneficios fiscales descritos en los artículos 33 y 34 LRFC.

En el art. 6 de la LRFC nos describe que serán protegidas las cooperativas que estén regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas correspondiente a la comunidad autónoma. Esta condición de protegidas se puede perder siempre que incurran con una de las causas (no son requisitos) descritas en el art. 12 de la LRFC. Como por ejemplo, no efectuar las aportaciones correspondientes al Fondo de Reserva Obligatorio o al de Educación y Promoción, o tener menos socios o capital social permitido por Ley. Se considera que se efectuará dicha pérdida de la condición de la protección siempre y cuando se entienda que se desnaturaliza la cooperativa, de tal manera que se elimine la razón que justifica que se le aplique el tratamiento especial diferente al resto de sociedades. Observando las leyes autonómicas, vemos que hay algunas comunidades que sí que tienen unos motivos específicos de desnaturalización de cooperativa, pero en cambio hay otros como Asturias, País Vasco, Galicia o Murcia que se considera de modo más genérico.

Cumplidos los requisitos señalados recibirán los beneficios fiscales establecidos en los arts. 33 y 34 de la LRFC. Cabe matizar que las cooperativas de crédito tienen unos requisitos especiales, regulados en el art. 39 de la LRFC.

Esta figura de cooperativa protegida, no tiene unos requisitos específicos, propios o específicamente tributarios, ni cumple con el requisito de igualdad, sino que tiene que se tiene que adaptar y cumplir con un régimen sustantivo, que es muy variado si tenemos en cuenta las regulaciones específicas de las Comunidades Autónomas.

Las previsiones establecidas para las cooperativas protegidas, según nos describe Pilar⁸⁷, no son normas protectoras sino que simplemente se adaptan al IS para poder diferenciarlas de las sociedades de capital. Clasificarlas como protectoras creemos que no es la forma más adecuada porque se entiende como debilidad y en este caso protectoras significa que tienen incentivos especiales. Otro aspecto a tener en cuenta es la gran variedad legislativa que existe en este país en materia de cooperativas, ya que cada comunidad autónoma tiene su propia legislación.

⁸⁷ ALGUACIL MARÍ, María Pilar; *Requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial de cooperativas*. Romero Civera, Agustín (Col.) Pamplona: Editorial Aranzadi, 2011 [Fecha de consulta: 21.03.2015] Revista Quincena Fiscal núm. 21/2011 Parte Estudio.

3.2.2. Cooperativas Especialmente Protegidas

Al amparo del artículo 7 de la LRFC, las cooperativas especialmente protegidas disfrutaran de los beneficios tributarios regulados para las cooperativas protegidas, además de unos beneficios adicionales para as que sean: cooperativas de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y las de consumidores y usuarios. Los beneficios adicionales los encontramos regulados en el artículo 34 de la LRFC y nos especifica que estas cooperativas disfrutaran de una bonificación de 50% de la cuota del Impuesto de Sociedades (en adelante, IS) tanto de los resultados cooperativos como de los extracooperativos. Además en los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales (en adelante, ITP) y en los de Actos Jurídicos Documentados (en adelante, AJD) se prevé el permiso de adquisición de bienes y derechos destinados directamente a fines sociales y estatuarios⁸⁸.

Cada tipo de cooperativa tendrá sus particularidades, por ejemplo las cooperativas de trabajo asociado podrán adquirir una bonificación del IS del 90% de la cuota íntegra durante los 5 primeros años de actividad, cuando tengan al menos un 50% de trabajadores minusválidos y estos socios se encuentren en situación de desempleo en el momento de constituirse la cooperativa⁸⁹. De otro lado, las cooperativas de explotaciones agrarias asociativas prioritarias, reguladas en los arts. 5 y 6 de la Ley 19/1999⁹⁰, gozaran de una bonificación del 80% de la cuota íntegra en el IS⁹¹.

Estas sociedades cooperativas no podrán ser cooperativas especialmente protegidas de esta protección si desarrollan varias operaciones o actividades cooperativizadas y solo cumplen con los requisitos de una de ellas⁹². Por tanto, si una cooperativa es agraria y a la vez es de consumo tendrá que cumplir con los requisitos de ambas si quiere obtener dicha protección⁹³.

⁸⁸ ALGUACIL MARÍ, María Pilar: "Régimen Tributario I...", *ob. cit.*, pp. 191-210

⁸⁹ D.A.3ª de la LRFC.

⁹⁰ Arts. 5 y 6 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. *Boletín Oficial del Estado*, de 5 de julio de 1995, núm. 159.

⁹¹ ALGUACIL MARÍ, María Pilar: "Régimen Tributario I...", *ob. cit.*, pp. 191-210

⁹² ALGUACIL MARÍ, María Pilar: "Requisitos para la aplicación...", *ob. cit.*, p. 25

⁹³ Consulta núm. 1967-04 de 4 de noviembre de 2004, sobre requisitos que se deben cumplir la Cooperativa a los efectos de su consideración como cooperativa especialmente protegida, establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Respecto a las cooperativas de segundo o ulterior grado, éstas determinan los beneficios fiscales recogidos en el art. 35 de la LRFC⁹⁴.

3.2.3. Cooperativas No Protegidas

Son aquellas que han infringido alguna de las causas de la pérdida de calificación, o bien no se han constituido de acuerdo la Ley General de Cooperativas y la Ley de Cooperativas de las Comunidades Autónomas, o bien han perdido la condición de protegidas. Si pierde esta condición, igualmente tributarán por la totalidad de sus resultados en el IS, de igual forma que las sociedades de capital.

Al respecto, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT)⁹⁵, indica que si pierden la condición de fiscalmente protegida o especialmente protegida la podrán recuperar en el siguiente periodo impositivo siempre y cuando vuelvan a cumplir con todos los requisitos establecidos.

⁹⁴ Otro inconveniente que encontramos según Pilar,⁹⁴ es que las cooperativas de nueva creación que sean innovadoras tendrán que reñirse a una de estas clases descritas de cooperativas (art. 7-12 de la LRFC) sino no podrán bonificarse de la protección o incentivos merecidos.

⁹⁵ Consulta núm. 1964-04 de 4 de noviembre de 2004, sobre el procedimiento a seguir para recuperar la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

4. IMPUESTOS QUE AFECTAN A LAS COOPERATIVAS

4.1. Impuesto de Sociedades

El Impuesto de Sociedades se configura como un impuesto de régimen especial, por este motivo no se desarrolla directamente o íntegramente en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, sobre el Impuesto de Sociedades⁹⁶ (en adelante, LIS), sino que va regulada en la LRFC. La LIS regula los aspectos generales del impuesto y la LRFC establece los aspectos específicos para este régimen, ya que esta no contiene un tratamiento completo sobre el impuesto⁹⁷.

4.1.1. Base Imponible

Hemos de empezar señalando que los resultados cooperativos son aquellos rendimientos netos obtenidos por la Cooperativa, procedentes de la actividad desarrollada con los socios. El cálculo de estos se efectuara mediante la diferencia de ingresos con los gastos deducibles⁹⁸.

Dentro de estos estarán los ingresos cooperativos, que tal y como determina el art. 17 de la LRFC serán:

- “1) Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios⁹⁹.
- 2) Las cuotas periódicas satisfechas por los socios¹⁰⁰.
- 3) Las subvenciones corrientes.
- 4) Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma prevista en las normas contables que sean aplicables.

⁹⁶Ley 27/2014, de 27 de noviembre, sobre el Impuesto de Sociedades. *Boletín Oficial del Estado* de 28 de noviembre, núm. 288.

⁹⁷ MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier; MARTÍN SALCINES, Francisco; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. *Cuestiones Tributarias y Contables de las Cooperativas*. Falcón y Tella, Ramón (Dir.), De La Peña Velasco, Gaspar (Dir.); Simón Acosta, Eugenio (Dir.), Espinosa Mangana, Elena (Pról.). 1ra Edición. Madrid: Iustel portal Derecho S.A., 2006. ISBN 84-964440-48-6. pp. 97-98.

⁹⁸Art. 16.2 de la LRFC, se debe precisar que computaran como resultados cooperativos y extracooperativos todos los ingresos y gastos necesarios según los criterios de imputación fundados. Señalados de la cooperativa en la Memoria explicativa de cada ejercicio económico.

⁹⁹Teniendo en cuenta que se computaran con el valor de mercado, tal y como nos establece el art. 15 LRFC.

¹⁰⁰Establecidas mediante Asamblea.

- 5) Los intereses y retornos procedentes de la participación, como socio o asociado, en otras cooperativas.
- 6) Los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada.”

Y los gastos deducibles, tal y como establece el art. 18 LRFC, son los siguientes:

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

2) Las cantidades que las Cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción, con los requisitos que se señalan en el artículo siguiente.

3) Los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y aquellos derivados de retornos cooperativos integrados en el Fondo Especial regulado por el artículo 85.2,c) de la Ley General de Cooperativas¹⁰¹, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados. El tipo de interés básico que se tomará como referencia, será el vigente en la fecha de cierre de cada ejercicio económico.”

Por otra parte, los resultados extracooperativos¹⁰² son aquellos que proceden del ejercicio de la actividad cooperativizada con terceros y de otras actividades que se efectúen con entidades de naturaleza no cooperativa (incrementos y disminuciones de patrimonio). Para calcular el rendimiento extracooperativo se efectuara la diferencia entre los ingresos y gastos correspondientes. Los ingresos extracooperativos son los que provienen de las actividades realizadas con personas que no sean socios; los que

¹⁰¹En el caso del Fondo de Educación y Promoción, la cuantía descrita en el apartado 2 cuantía no podrá ser superior al 30% de los excedentes netos en cada ejercicio económico.¹⁰¹ Si fuese superior no se podría deducir en resultados cooperativos. Y los gastos no deducibles serán, conforme al art. 20 de la LRFC: Las cantidades percibidas por los socios durante el ejercicio como anticipo de los retornos cooperativos que puedan corresponderles; y el exceso de valor asignado en cuentas, sobre el mercado, a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por éstos a la Cooperativa.

¹⁰² Art 16.3 de la LRFC.

proviene de inversiones financieras de sociedades no cooperativas; los obtenidos de actividades ajenas a los fines de la cooperativa¹⁰³.

También forma parte de los resultados extracooperativos los incrementos y disminuciones de patrimonio, regulados en el art. 21 de la LRFC, que los define como las variaciones de patrimonio que sean resultados de cualquier alteración de su composición. Pero, no serán considerados parte de estos, todas las aportaciones, obligatorias o voluntarias, de los socios y/o asociados (cuotas de ingreso, deducciones, supuestos de baja, etc.), ni las compensaciones por los socios de las pérdidas sociales que les hayan sido imputadas, ni los resultados de regulación de los elementos del activo, siempre y cuando la ley lo autorice.

Para el cálculo de la liquidación de la base imponible se tiene que tener en cuenta que de los resultados, ya sean cooperativos o extracooperativos, se minorará un 50% los destinados al Fondo de Reserva Obligatorio¹⁰⁴.

Otro punto a tener en cuenta es la libertad de amortización, que nos señala el artículo 33 de la LRFC. Esta libertad será sobre determinados elementos del inmovilizado, en las cooperativas protegidas, siempre y cuando hubiera adquirido este bien en el plazo de 3 años a partir de la fecha de inscripción en el Registro de Cooperativas¹⁰⁵. Estos elementos deberán estar incluidos en el activo fijo nuevo que se puedan amortizar. Y la cuantía a amortizar no podrá exceder el importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos¹⁰⁶, una vez practicada la amortización normal en cada ejercicio.

Por último, para calcular la base imponible un punto a tener en cuenta es la valoración de las operaciones cooperativizadas, establecido en el art 15 de la LRFC. Dicho artículo establece: “1.Las operaciones realizadas por las Cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado.2.Se entenderá por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sean concertado entre partes independientes por dichas operaciones...”.

¹⁰³ Art. 21 de la LRFC.

¹⁰⁴ Art 16.5 de la LRFC.

¹⁰⁵ MARTIN FERNANDEZ, J: *ob. cit.*, p. 110.

¹⁰⁶ En esta cuenta se tendrán que haber disminuido las aplicaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y todas las participaciones del personal asalariado.

Según la resolución de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT)¹⁰⁷, nos establece que los objetos adquiridos por los socios no tienen la consideración de ventas, sino de entregas de bienes cooperativizados. Entonces se computará como precio de las correspondientes operaciones, siempre y cuando no sea inferior al coste de los suministros y los gastos.

Esto se puede ver reflejado en el art. 15.2 de la LRFC, donde nos establece que en las operaciones de comercialización y transformación que no sean significativas, el valor de mercado de las entregas a los socios se determinará rebajando el precio de venta hasta el margen bruto de las actividades. También nos señala que en los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo se calculará de acuerdo las retribuciones del mismo sector de actividad. Por último, la cesión y disfrute de tierras se valorará por la renta usual de la zona para dichas cesiones.

Para calcular el valor de mercado se podrá realizar de diferentes formas: el método del precio comprable de mercado, el método de coste incrementado, el método del precio de reventa y el método de distribución del resultado de la operación en función de los riesgos asumidos por las partes¹⁰⁸.

4.1.2. Tipo de gravamen/impositivo

En primer lugar y antes de conocer el tipo de gravamen se tiene que tener en cuenta como obtendremos la cuota tributaria correspondiente, que será resultado de aplicar estos tipos impositivos.

Por tanto, en el art. 30 de la LIS establece: “Se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.” Pero en este caso como estamos analizando un tipo tributario especial, tendremos que tener en cuenta la LRFC que en su art. 23 que establece: “La suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, tendrá la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva”¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Consulta núm. V0414-05 de 17 marzo 2005 JT\2005\457, Resolución contestando a la consulta formulada sobre la tributación de la prestación de servicios y entrega de bienes por una cooperativa a sus socios a efectos del IS.

¹⁰⁸ MARTIN FERNANDEZ, J: *ob. cit.*, p. 115.

¹⁰⁹ Tendremos en cuenta también que en la base imponible se incluyen cantidades que se destinan a fondos obligatorios. El socio hace una renuncia a este capital para poder expandir su entidad.

Entonces, sobre el tipo de gravamen observamos que en el art. 33.2 de la LRFC establece que en las cooperativas protegidas, el tipo de gravamen sobre la base imponible, positiva o negativa, de los resultados cooperativos será del 20%, y sobre los resultados extracooperativos será de aplicación el tipo general, es decir, será del 25% regulado en el art 29 de la LIS¹¹⁰. Las cooperativas de segundo grado que sean protegidas también se podrán beneficiar de estos beneficios fiscales¹¹¹.

En dicho art 29 de la LIS, también establece en su apartado segundo que las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán por el tipo general (25%), a excepción de los resultados extracooperativos que lo harán por el 30%. Pero aunque sea más antigua predomina la LRFC sobre la LIS, ya que es la específica. Por tanto, el art. 40 de la LRFC establece que en el IS las cooperativas de crédito tributarán en una base imponible del 26% para los resultados cooperativos¹¹² y el tipo general (25%) para los resultados extracooperativos.

En las cooperativas especialmente protegidas, tal y como establece el art. 34.2 de la LRFC, gozarán de 50% de la cuota íntegra.

En las cooperativas que no estén fiscalmente protegidas o especialmente protegidas, tributarán por el tipo general impuesto en el IS en la totalidad de su base imponible, que será el 25%, como antes ya hemos citado.

A las cooperativas también les puede ser de aplicación la legislación de las sociedades de reducida dimensión, ya que muchas veces pueden cumplir con los requisitos establecidos¹¹³, como el de tener una cifra de negocios no superior a los 10 millones de euros en el periodo impositivo anterior y/o que la sociedad no sea una entidad patrimonial. En cuando a un periodo impositivo se ha conseguido estos beneficios fiscales a consecuencia de la cifra de negocios, estos también serán de

¹¹⁰ Dicho artículo, de nueva regulación por la ley 27/2014, también nos establece que para las cooperativas fiscalmente protegidas, en sus resultados cooperativos, el tipo de gravamen será del 20%, a excepción de los resultados extracooperativos que tributarán por el 25%, el tipo general.

¹¹¹ Art 35.1 de la LRFC.

¹¹² En este caso específico y tal como señala el art. 40 de la LRFC, los resultados cooperativos serán los descritos anteriormente que se encuentran regulados en los arts. 16, 17, 18 de la LRFC, y además los regulados en el art. 39.2.b) de la LRFC.

¹¹³ Art. 101.1 de la LIS.

aplicación en los tres periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel que se consiguió la cifra¹¹⁴.

Las cooperativas que sean de reducida dimensión igual tendrán derecho a la libertad de amortización¹¹⁵ y a una cobertura para perdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores¹¹⁶. Dichas sociedades aplicaran el tipo impositivo general (25%), pero podrán minorar un 10% del importe de la base imponible¹¹⁷. Efectuando en todo caso las reservas obligatorias del importe de la minoración.

4.1.3. Pérdidas

Según la nueva legislación sobre el Impuesto de Sociedades,¹¹⁸ si la cuota tributaria resulta negativa, este importe se podrá compensar con las cuotas integras positivas de los periodos impositivos siguientes. Siempre que respeten el límite del 60% de la cuota íntegra previa a la compensación. En todo caso, serán compensables cuotas integras que sean resultado de multiplicar 2 millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad.

Las cuotas negativas podrán ser revisadas por la Administración, pero prescribirá a los 10 años, a contar del día siguiente a la presentación de la declaración del periodo impositivo correspondiente. Al constituir un régimen especial de tributación no se tendrá en cuenta el art. 26 de la LIS que establece la compensación de las bases imponibles negativas de carácter general.

4.1.4. Bonificaciones y deducciones de la cuota íntegra

Las cooperativas especialmente protegidas podrán gozar de unas bonificaciones específicas, reguladas en el art. 34.2 de la LRFC:

- Si es una cooperativa especialmente protegida podrá beneficiarse de la bonificación del 50% de la cuota íntegra¹¹⁹.
- Si es una cooperativa de segundo o ulterior grado también podrán gozar de la bonificación del 50% de la cuota íntegra¹²⁰. Estas cooperativas

¹¹⁴ Art. 101.4 de la LIS.

¹¹⁵ Arts. 102 y 103 de la LIS.

¹¹⁶ Art. 104 de la LIS.

¹¹⁷ Art. 105 de la LIS.

¹¹⁸ Art. 24 de la LRFC, modificado por la Disposición Final 4.3.1 de la LIS.

¹¹⁹ MARTIN FERNANDEZ, J: *ob. cit.*, pp. 129-130.

asociadas tendrán que ser protegidas o especialmente protegidas y la bonificación se aplicará sobre aquellas cuotas que han percibido de otras cooperativas especialmente protegidas.

- Las cooperativas protegidas de Trabajo Asociado, que estén constituidas por al menos un 50% de socios minusválidos, que estaban en situación de desempleo en el momento de constitución de ella, disfrutaran de una bonificación del 90% de la cuota íntegra, durante los 5 primeros años de actividad, siempre y cuando conserven el 50% de socios minusválidos¹²¹.

En cuanto a las deducciones tenemos conocimiento que muchas veces las cooperativas participan en los capitales de otras entidades, entonces éstas reparten beneficios que se integran en la base imponible, estando sometidos a un tipo de gravamen¹²². Por tanto, si no estuviese regulado podrían someterse a una doble imposición económica, ya que son capitales provenientes de otras sociedades.

En el art. 25 de la LRFC, establece las situaciones de doble imposición de dividendos y retornos. Regula que en estas situaciones se aplicará el tipo de gravamen correspondiente, es decir si es resultado cooperativo o extracooperativo, aunque esta doble imposición sea internacional.

En todo caso si se trata de retornos cooperativos, percibirán dichas deducciones:

- Las cooperativas protegidas tanto si se trata de personas físicas o jurídicas, se les podrá aplicar una deducción del 10% en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y en el IS respectivamente.
- A las cooperativas especialmente protegidas les corresponderá una deducción del 5%, siempre y cuando se hayan beneficiado de la bonificación del 50% del IS ya descrita¹²³.
- Las Cooperativas de Trabajo Asociado, y en general los socios de trabajo de cualquier Cooperativa que cumplan con los requisitos del art. 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, por la creación de empleo, teniendo en cuenta que

¹²⁰Art. 35.2 de la LRFC.

¹²¹Disp. Add. 2ª de la LRFC.

¹²²MARTIN FERNANDEZ, J: *ob. cit.*, p. 131.

¹²³Art. 25.2 y 32 de la LRFC.

los trabajadores hayan superado el periodo de prueba y se considera una admisión definitiva¹²⁴ serán beneficiarios de una deducción.

4.1.5. Retenciones

Toda sociedad cooperativa tendrá la obligación de practicar retenciones a sus socios y terceros¹²⁵.

En este caso se tendrá que establecer especial atención a las Cooperativas de Trabajo Asociado o de socios de trabajo de cualquier Cooperativa, donde tendrán que contabilizar las retenciones por trabajo personal, que serán diferentes a las retenciones por capital mobiliario.

Según la legislación por rendimiento de trabajo personal se entiende el importe de los anticipos laborales, en cuantía no superior a las retribuciones normales que se establezca en el sector y la zona que desarrollan la actividad.

Dentro de estas retenciones de trabajo se tendrá que distinguir entre anticipos laborales y retornos cooperativos¹²⁶. Donde lo deja bastante claro la sentencia del Tribunal Supremo¹²⁷, cuando establece que el retorno cooperativo también se puede entender como excedente a repartir entre los socios al cabo del ejercicio económico, en cambio, anticipo laboral se entiende como cantidad proveniente de los excedentes de la cooperativa que el socio cooperativista debe percibir en diferentes plazos mensuales o inferiores para determinar los módulos salariales, que cubran las necesidades ordinarias y/o mínimas, pero este no tiene la condición de salario. También se pueden llamar anticipos societarios.

Los anticipos laborales son un derecho que tienen los trabajadores de las cooperativas, pero este no es incondicionado, porque forma parte de la nota de ajenidad. Por tanto al tratarse de socio-trabajadores lo tendrán que percibir según cual sea la condición económica de la empresa¹²⁸. Así mismo, los socios de trabajo tienen una

¹²⁴ Art. 26 de la LRFC.

¹²⁵ Art.28 de la LRFC.

¹²⁶ MARTIN FERNANDEZ,J: *ob. cit.*, p. 132

¹²⁷ Tribunal Supremo (Sala de lo Social). Sentencia de 15 de junio del 1992. Núm. RJ 1992/4579.

¹²⁸ Si en la sociedad existe un balance negativo, los socios serán los primeros interesados para paliar esta situación. Por tanto, dejaran de percibir esta cuantía hasta que sean positivas las cuentas.

doble condición, entonces por su condición de socio no se puede quedar al margen de la situación económica de la entidad, porque participa en su capital¹²⁹.

Por tanto, los anticipos laborales serán fruto de las prestaciones de trabajo teniendo en cuenta la condición de trabajador y socio en todo momento. Y los retornos cooperativos serán resultado del trabajo personal y del beneficio que se obtenga, en función de las compras, venta, gastos generales, etc. Este último se repartirá entre los socios, no entre los trabajadores siempre y cuando esté aprobado mediante Asamblea general o establecido en los estatutos que los trabajadores asalariados de la cooperativa puedan percibir una cuantía anual en función de los beneficios de la sociedad. A diferencia del anticipo laboral, el retorno cooperativo sí que se puede considerar como salario, pero tiene naturaleza lucrativa, ya que proviene de los beneficios y no del capital social de la cooperativa. Como consecuencias estas son renunciables, en cambio los anticipos societarios no se pueden renunciar de ninguna forma¹³⁰.

Entonces la cooperativa realizara las retenciones correspondientes en función de las reglas del IRPF, teniendo en cuenta las circunstancias familiares y la cuantía de la retribución. Por otra parte, los trabajadores que a la vez sean socios se entenderá que están incluidos en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (en adelante, RETA), y a estos las cotizaciones sociales se les incluirán en gastos no deducibles de los rendimientos de trabajo¹³¹.

Otras retenciones que se tendrán que aplicar serán sobre los rendimientos de capital mobiliario. Entonces la cooperativa deberá practicar una retención del 15% sobre los mismos. Tendremos que tener en cuenta que los retornos cooperativos no se consideraran rendimientos del capital mobiliario cuando se incorporen en el capital social, incrementado las aportaciones de los socios, cuando se apliquen para compensar las pérdidas de ejercicios anteriores o cuando se incorporen al Fondo Especial¹³².

¹²⁹LUJÁN ALCARAZ, José. *El socio trabajador de las cooperativas de trabajo asociado en la Ley 27/1999, de 16 de Julio, de Cooperativas*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA, 1999. Revista Doctrinal Aranzadi vol. V parte Tribuna. BIB 1999\1538.

¹³⁰Redacción de Ediciones Francis-Lefebvre. ARAMENDI SANCHEZ, P. et al. *Memento Práctico – Francis Lefebvre, Social 2015*. Ed. 2015. Madrid: Ediciones Francis-Lefebvre, S.A, 2015. ISBN: 978-84-16268-18-4. pp. 2061.

¹³¹MARTIN FERNANDEZ, J: *ob. cit.*, p. 135

¹³²Art. 29 de la LRFC.

Todas estas retenciones se practicarán sobre las cantidades satisfechas y también las abonadas en cuenta, desde el momento que resulten exigibles¹³³. Por tanto, no se pueden hacer de unos anticipos laborales aún no satisfechos.

4.2. Impuesto que afecta a los socios y asociados el impuesto de la Renta de Personas Físicas (IRPF)

Los socios de las cooperativas protegidas serán beneficiarios de una deducción de la cuota del IRPF o IS, si fuese el caso. Es una deducción del 10%, que quedará reducida en un 5% si se trata de una cooperativa especialmente protegida, pero se le aplicará una bonificación del 50 % en sus rendimientos¹³⁴.

Cuando se esté ostentando la condición de socio de cooperativa se tendrá que tener en cuenta unas particularidades establecidas en los arts. 30, 31 y 32 de la LRFC a la hora de ser el sujeto pasivo del IRPF.

En primer lugar, el capital mobiliario tendrá la consideración de retornos cooperativos, por tanto, tal y como ya hemos señalado se efectuará la retención que le correspondiera¹³⁵.

Otro aspecto a tener en cuenta, es cuando se imputan pérdidas de la cooperativa a un socio (la parte correspondiente, según la aportación efectuada). Entonces estas pérdidas a la hora de realizar el IRPF no se deducirán en ningún momento para la determinación de la base imponible.

En el supuesto de que hubiese una variación patrimonial, ya sea por transmisión o reembolso de las aportaciones sociales, a estas se le adicionará al coste de adquisición de éstas las cuotas de ingreso satisfechas y las pérdidas atribuidas al socio. Siempre y cuando éstas hubieran sido reintegradas en metálico o compensadas en retornos y estén incorporados a un Fondo Especial, regulado, en todo caso por Asamblea General¹³⁶.

En el caso de que el socio sea parte del capital social de la sociedad se efectuará una valoración en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, ya sean obligatorias o voluntarias, siempre y cuando sean el resultado del último

¹³³Art. 28.3 de la LRFC.

¹³⁴Art. 32 de la LRFC.

¹³⁵Art. 30 de la LRFC.

¹³⁶MARTIN FERNANDEZ, J: *ob. cit.*, p. 192

balance aprobado¹³⁷. A esta valoración se efectuará las deducciones de las pérdidas no reintegradas.

Otro aspecto a tener en cuenta es la doble imposición de los dividendos en el IRPF. Para evitar esto, el legislador ha optado por la elevación de dividendos o la deducción de los mismos porcentajes en cuota. Pero si se trata de retornos cooperativos se computará el 100% en la base imponible, pero igualmente se permitirá la práctica de esta deducción a la cuota.

4.3. Impuesto sobre el Valor Añadido

En las sociedades Cooperativas se les aplicara el Impuesto del Valor Añadido, (en adelante, IVA), porque este impuesto se aplica a toda persona o entidad que tenga la condición de empresario o profesional, que actué en el ejercicio de tal clase de actividad, incluyendo los socios en este caso en concreto. Es un impuesto indirecto que grava el consumo de los bienes y servicios prestados efectuados por la empresa o empresarios profesionales. En este caso observamos que tratan a todos los empresarios por igual, que no tienen un régimen específico para las cooperativas.

En este caso sí que consideramos que es una actividad empresarial porque en el art. 5.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto del Valor Añadido, (en adelante LIVA)¹³⁸, establece que los factores de producción se tienen que ordenar por cuenta propia y que se tiene que intervenir en los de producción o distribución de los bienes o servicios. Serán empresariales o profesionales aquellas actividades extractivas, de fabricación, comercio, prestación de servicios, etc.

Por tanto consideramos que las cooperativas sí que serán sujetos pasivos de IVA, siempre y cuando se analice la actividad que desarrollen.

Así lo confirma la Dirección General de Tributos¹³⁹, donde nos afirma que: “una entidad cooperativa [...] cumple el requisito de carecer de finalidad lucrativa cuando la misma [...] sea calificada como una entidad sin ánimo de lucro”.

¹³⁷ Art. 31 de la LRFC.

¹³⁸ Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

¹³⁹ Consulta núm. 2046-01 de 16 de noviembre de 2001, sobre Actividades de carácter social efectuadas por Cooperativas de trabajo asociado.

Hemos determinado que las cooperativas sí que estarán sujetas al IVA. Pero también se tendrá que tener en cuenta que el art. 7.6 de la LIVA sobre operaciones no sujetas al IVA que nos señala: “Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo”.

El devengo del impuesto se producirá cuando se realicen las operaciones de entregas de bienes, prestación de servicios, anticipos, etc. Los sujetos pasivos en las entregas de bienes y prestaciones de servicios será cualquier persona física o jurídica que desarrolle actividades empresariales¹⁴⁰.

La base imponible de dicho impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas, procedentes del destinatario o terceras personas. Entonces, se aplicará el tipo de gravamen para cuantificar la cuota tributaria, siendo el tipo procedente el vigente en el momento del devengo del impuesto¹⁴¹.

Por tanto, los tipos de gravamen serán¹⁴²:

- Tipo general es del 21%.
- El tipo reducido del 10%
- Y el súper reducido del 4%

A estos dos últimos se aplicaran exclusivamente a determinadas operaciones enumeradas expresa y limitativamente por la ley. Excepto cuando procede uno de estos tipos específicos, todas las demás operaciones son gravadas al tipo general.

Por otra parte, el sujeto pasivo podrá deducir del IVA lo correspondiente a las cuotas devengadas, es decir, el soportado en las adquisiciones de bienes y prestaciones¹⁴³.

Los beneficios fiscales que tienen estas sociedades, no están creados específicamente para ellas, ya que en el art. 20.1.8 de la LIVA¹⁴⁴ establece que estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones de asistencia social:

¹⁴⁰ Art. 75 de la LIVA.

¹⁴¹ Art. 78 de la LIVA.

¹⁴² Art. 90 de la LIVA.

¹⁴³ Art. 92-114 de la LIVA.

- Protección a la infancia y a la juventud.
- Asistencia a la tercera edad.
- Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- Asistencia a minorías étnicas.
- Asistencia a refugiados y asilados.
- Asistencia a transeúntes.
- Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- Acción social comunitaria y familiar.
- Asistencia a ex-reclusos.
- Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- Cooperación para el desarrollo.

Por otra parte, en la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte que presten estén estas mismas entidades o sociedades con sus medios propios o ajenos.

Estos beneficios fiscales se aplicaran siempre y cuando se cumplen los requisitos establecidos en el art. 20.3 de la LIVA, sobre las entidades o establecimientos sociales.

4.4. Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Son un tributo de naturaleza indirecta, real y objetiva que tiene en cuenta tres impuestos o tres modalidades de gravamen: transmisiones patrimoniales, onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados¹⁴⁵.

Por un lado, las transmisiones patrimoniales, las onerosas y las operaciones societarias se pueden agrupar en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (ITP). Y los Actos Jurídicos Documentados (AJD), se puede unir en las transmisiones patrimoniales, las onerosas y los actos jurídicos documentados.

Todos ellos están regulados en la Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre

¹⁴⁴ Art. 20.1.8 LIVA modificado por art. 74 Ley 22/2013, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

¹⁴⁵MARTIN FERNANDEZ, J: *ob. cit.*, p. 178

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados¹⁴⁶(en adelante, TRLITPAJD). Y también en el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, Reglamento que lo desarrolla lo anterior.

Un aspecto a tener en cuenta es la interconexión entre el IVA, el ITP y AJD. En el art. 7.5 del TRLITPAJD, establece que no estarán sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales determinadas operaciones, ya que son incompatibles con el IVA. Estas operaciones son las establecidas en el mismo art. 7 del TRLITPAJD, ya que son realizadas por empresarios o profesionales en su actividad profesional, y al mismo tiempo constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA¹⁴⁷.

Como excepción de estas operaciones encontramos que si que estarán sujetas las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, al igual que la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute, siempre y cuando estén exentos de IVA.

Por otro lado, también tendremos que conocer que un mismo acto no puede ser liquidado por el concepto de transmisiones onerosas y por el de operaciones societarias¹⁴⁸.

En estos impuestos las cooperativas también tendrán derecho a unos beneficios fiscales regulados en los arts. 33 a 35 de la LRFC.

En primer lugar, las cooperativas protegidas disfrutaran de exenciones en los siguientes actos, contratos y operaciones:

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

¹⁴⁶ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 251 de 20 de Octubre de 1993.

¹⁴⁷ PUENTES POYATOS, Raquel. *Las Cooperativas de Segundo Grado como forma de integración: especial referencia al efecto impositivo*. Corono Romero, Enrique (Coodirect); Garrido Pulido, Tomás (Coodirect.). Tesis doctoral inédita. Universidad Nacional de Educación a Distancia. 2008. ISBN-13: 978-84-691-9493-5 www.eumed.net/tesis/2008/rpp/

¹⁴⁸ Art. 1.2 de la TRLITAJD.

En las cooperativas especialmente protegidas en el ITP y AJD gozaran de: “una exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de los fines sociales y estatutarios”. También serán beneficiarias de este, las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.¹⁴⁹

Las no protegidas, en este caso no disfrutaran de ningún beneficio fiscal.

4.5. Impuestos Locales

Los impuestos locales que tendrán afectación sobre las cooperativas serán el Impuesto de Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) y el Impuesto de Actividades Económicas (en adelante, IAE).

Tanto de uno como de otro, las cooperativas recibirán una bonificación del 95% de la cuota.

El IAE es un tributo que tiene doble finalidad, la recaudatoria y censal. El hecho imponible está constituido por el ejercicio de actividades económicas, profesionales o artísticas, desarrolladas en territorio español. Teniendo en cuenta que no se le dará importancia de que estas actividades se realicen en un local determinado o de que se encuentren no especificadas en las tarifas del impuesto, es decir si su ejercicio es habitual o no, y/o si existe ánimo de lucro o no.

Dicho tributo está regulado en Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas¹⁵⁰. Y en la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, RHL)¹⁵¹.

Según el RHL los sujetos pasivos pagaran el cálculo del impuesto aplicando el coeficiente sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales fijadas en las tarifas del impuesto, en función de la cifra de negocios que tengan los sujetos pasivos¹⁵².

¹⁴⁹Art. 36 de la LRFC.

¹⁵⁰Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas. *Boletín Oficial del Estado* núm. 234 de 29 de Septiembre de 1990.

¹⁵¹Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. *Boletín Oficial del Estado* núm. 311 de 28 de Diciembre de 2002

¹⁵²PUNTES POYATOS, Raquel: *ob. cit.*, p. 322.

No estarán libres de este impuesto durante dos años, aquellos sujetos que inicien su actividad económica en territorio español.

Los sujetos pasivos de este impuesto serán las personas físicas, y los sujetos que no estén exentos del IS, las sociedades civiles y las entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros y estén sujetas al art. 35.4 LGT (carecen de personalidad jurídica pero constituyen una unidad económica o patrimonial).

El IBI, es un impuesto directo, real, de titularidad municipal y de carácter obligatorio. Su gestión esta compartida entre la Administración del Estado y los Ayuntamientos.

Su hecho imponible está constituido por la propiedad de bienes inmuebles, rústicos o urbanos, y sobre inmuebles de carácter especial. También se tendrá en cuenta la titularidad sobre el derecho real de usufructo o de superficie.

Los sujetos pasivos serán las personas físicas y jurídicas, al igual que las entidades descritas en el IAE, incluyendo las reguladas en el art. 35.4 del RHL, siempre y cuando concurren estas circunstancias:

- Ser propietario de inmuebles gravados sobre los que no recaigan los derechos reales de usufructo o superficie.
- Ser titular de un derecho real de usufructo o superficie sobre los bienes inmuebles.
- Ser titular de una concesión administrativa sobre los bienes inmuebles gravados o sobre los servicios públicos a los que estén afectados.

5. PROBLEMAS COOPERATIVOS ACTUALES

En este apartado procederemos a tratar los diferentes problemas que en la jurisprudencia se constata en el régimen tributario de las cooperativas.

5.1. Pérdida de la condición fiscal de cooperativa protegida

Supuesto a):

En el presente caso se analiza en la Sentencia del Tribunal Supremo del 20.12.2013¹⁵³.

El problema es que la parte actora interpone recurso de casación en concepto de liquidación del IS, debido a la pérdida de la condición de cooperativa protegida por incumplir con la Disposición Adicional Sexta de la LC¹⁵⁴, y el art. 13.10 de la LRFC¹⁵⁵ que nos establecen lo mismo. Por tanto, también pierde la bonificación del 50% de la cuota íntegra.

Por consiguiente, la Administración General del Estado se opuso a dicho recurso, determinando que no se podrá proceder a recurso de casación las liquidaciones de unos años específicos (1998, 1999) por no superar la cuantía establecida, pero si la del año 2000. Así como también se opone a la inexistencia de la vulneración del art. 14 de la CE porque este régimen de cooperativas es un régimen privilegiado, donde las cooperativas tienen la potestad de acogerse o no a los beneficios fiscales cumpliendo los requisitos establecidos. Por lo que, la aplicación de una contabilización conjunta significaría que se han incumplido dichos requisitos y como consecuencia no se tiene que aplicar el régimen específico.

¹⁵³Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia de 20 de diciembre de 2013; núm. RJ/2014/212. Fundamentos jurídicos 3 y 4.

¹⁵⁴ Disp. Add. Sexta de la LC: “Será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida la falta de contabilización separada de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios.”

¹⁵⁵ Art 13.10 de la LRFC: “La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes, así como el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización. Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por ciento del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida. [...] se asimilan a las operaciones con socios los ingresos obtenidos por las secciones de crédito de las cooperativas procedentes de cooperativas de crédito, inversiones en fondos públicos y en valores emitidos por empresas públicas.

Entendiendo que tienen que existir operaciones con terceros no socios, y que una cooperativa de trabajo asociado tenga trabajadores asalariados a su cargo, pero también se debe tener en cuenta que estas operaciones se deben contabilizar separadamente porque las operaciones con terceros se consideran resultados extracooperativos.

Por lo que los preceptos del conflicto serían principalmente dos motivos:

En el primero se infringen los arts. 8¹⁵⁶ y 13.10 de la LRFC, ya que en este caso la cooperativa cumple con todo lo establecido en dichos artículos y no supera el número de trabajadores que puede tener contratados. En este sentido, tampoco supera el límite del 50% de las operaciones con terceros del total de la cooperativa, y aunque hubiese resultado extracooperativo, este no superaría tal porcentaje.

El segundo motivo de casación que encontramos es la vulneración del principio de proporcionalidad en el sistema tributario, de acuerdo al art. 14 CE¹⁵⁷. Atendiendo a que son excesivas las consecuencias del incumplimiento, ya que según el TC sí que existen varios medios posibles y adecuados para obtener el fin por lo que se tendrá que utilizar aquel que sea más beneficioso o que conlleve menos consecuencias al particular.

El Tribunal resuelve inadmitiendo la liquidación de los años 1998 y 1999, por no llegar a la cuantía necesaria, así como también desestima la liquidación del año 2000. En virtud del art. 13.10 de la LRFC, el cual establece claramente que no se podrán contabilizar estas operaciones conjuntamente, ya sea superando o no este 50%. Es decir, interpretando el artículo observamos que aunque haya un porcentaje bajo de dichas operaciones igualmente se tendrán que contabilizar separadamente porque están supuestas a la cuota tributaria general.

En cuanto al principio de proporcionalidad comentado, cabe decir que no se puede hacer una media de los dos porcentajes de la cuota tributaria y de allí establecer las liquidaciones, sino que dice bien claro que se tienen que realizar separadamente.

¹⁵⁶ Dicho artículo nos especifica detalladamente los requisitos que debe cumplir una cooperativa de trabajo asociado para que pueda tener una condición fiscal más beneficiosa, la de especialmente protegida.

¹⁵⁷ Art. 14 de la CE: “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.”

De manera que se entiende que está perdida de la condición de cooperativa especialmente protegida y solo se efectuará en la liquidación del año 2000. En las siguientes liquidaciones si cumple con los requisitos establecidos ya podrá beneficiarse tributariamente.

Supuesto b)

En el presente caso se analiza en la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero del 2012¹⁵⁸.

El problema principal en que se basa el recurso de casación interpuesto por la parte actora alegando que no está relacionado con motivos cooperativos, sino que tratan sobre la infracción de procedimientos de la Inspección de Trabajo.

En este caso por la parte actora, encontramos ocho preceptos que entran en conflicto, de los cuales nos centraremos en los tres últimos, ya que los otros no nos incumben en este tema.

De manera que vemos, que en el quinto motivo se hace referencia a la infracción de los arts. 16, 17, 21.3 de la LRFC por considerar, en la sentencia recurrida, como extracooperativos los ingresos financieros obtenidos como agropecuarios (en adelante, ACOR) como consecuencia de la colocación de excedentes de tesorería en depósitos bancarios o en letras del Tesoro o Fondos Públicos.

Según el TS cabe recordar que los créditos cooperativos son los derivados de las operaciones habituales de la entidad, y los extracooperativos son los derivados de operaciones ajenas al desarrollo de su actividad.

El sexto motivo sería el art. 21.3 de la LRFC relativo a los rendimientos extracooperativos, considerando ingresos extracooperativos los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa añadiendo que se comprenderán los procedentes de las secciones de crédito de las cooperativas, con excepción de los valores procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por empresas públicas.

¹⁵⁸ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero del 2014; núm. RJ/2012/351. Fundamentos jurídicos: 5, 6, 7 y 8.

El sexto motivo también alega infracción del art. 91.1.j) del RD 2631/1982 por el que se aprueba el Reglamento de Impuesto de Sociedades¹⁵⁹. Se alega infracción porque en la sentencia se califica como ingreso extracooperativo los resultados procedentes de la cancelación de determinadas cuentas con saldo acreedor de ACOR, que a juicio de la parte recurrente debían de haberse calificado como cooperativos.

En el séptimo motivo se formula al amparo de las letras c) y d) del art. 88.1 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso-administrativa¹⁶⁰ debido a la denuncia de la parte recurrente, ya que la sentencia le haya denegado la consideración de cooperativa especialmente protegida, señalando en primer lugar que el régimen de las cooperativas especialmente protegidas no impide que sus socios sean sociedades civiles.

En el octavo motivo se alega la infracción que incurre la sentencia en considerar a los usufructuarios de acciones de la cooperativa como terceros no socios a los efectos de la causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida regulada en el art. 13.6 de la LRFC, en el que se determina dicha pérdida cuando los retornos sociales fueron distribuidos a terceros no socios.

Por último se aduce por la incongruencia omisiva de la sentencia al dejar de resolver las cuestiones planteadas relativas a la conculcación de los arts. 26 y 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos del Contribuyente¹⁶¹, y art. 33.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos¹⁶² y el art. 21 de la LRFC. Por lo que la desestimación del recurso, en relación al fondo de las cuestiones planteadas, haría incensariable la apreciación de una incongruencia que desembocaría en un pronunciamiento desestimatorio del recuso.

Por tanto, el Tribunal resuelve desestimando la sentencia mencionada en el párrafo anterior, así como también el presente recurso en su totalidad justificándose que

¹⁵⁹Art. 91.1.j) del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado* núm. 252, de 21 de octubre de 1982.

¹⁶⁰ Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. *Boletín Oficial del Estado* núm. 67, de 14 de julio de 1998.

¹⁶¹ Art. 26 y 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. *Boletín Oficial del Estado* núm. 50, de 27 de febrero de 1998.

¹⁶²Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. *Boletín Oficial del Estado* núm. 213, de 05.09.2007.

en el quinto motivo, en efecto, en el art. 17 de la LRFC determina que los ingresos cooperativos están íntimamente ligados al ejercicio de la actividad cooperativizada. A diferencia, de la propia actividad de los propios socios, sus cuotas, subvenciones, intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa en otras cooperativas. Por tanto, podemos considerar que quedan fuera de la categoría de ingresos cooperativos aquellos que salgan fuera de esta Tesorería ordinaria¹⁶³.

En el sexto motivo se basa en que estos últimos valores, para que puedan participar en la categoría de ingresos cooperativos deberán proceder de las secciones de crédito de las cooperativas. Por lo tanto, si la procedencia es otra quedarían comprendidos en actividades ajenas a los fines cooperativos, que es lo que ocurre en el presente caso de ACOR, porque carece de sección de crédito. En este sentido el art. 16.3 de la LRFC es claro expresando que son resultados extracooperativos los incrementos y disminuciones patrimoniales a los que se refiere la misma ley y de acuerdo con el art. 22.1 de la misma ley, considera incrementos y disminuciones patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio de la cooperativa que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél de acuerdo con lo dispone la Ley 61/1978 de 27 de diciembre sobre IS¹⁶⁴. Por lo tanto podemos alegar que aún y estimando que estos rendimientos tuviesen su origen en los excesos de provisiones dotadas a posibles pérdidas o responsabilidades supondría la cancelación de una obligación que previamente se considera existente, produciendo una alteración patrimonial que es positiva y debe computarse como incremento patrimonial, también debe considerarse como rendimiento extracooperativo.

De manera que, el séptimo motivo es desestimado, ya que se entiende o que ACOR tiene socios que son sociedades civiles, por tanto el mencionado requisito no se cumple, rigiéndose por las normas propias de la comunidad de bienes tal y como indica el art. 1669 del Código Civil. Ya que actúan con arreglo a un régimen propio distinto al de las personas físicas, y no tienen una personalidad jurídica propia como nos especifica que deberían tener este tipo de cooperativas en el art. 9.1 y la Disposición Adicional Primera de la LRFC.

¹⁶³Art. 17.6 de la LRFC.

¹⁶⁴ Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado* núm. 312, de 30 de diciembre de 1978.

El último motivo se desestima, ya que la expresión de “terceros no socios”, que usa el art. 13.6 de la LRFC no admite mas interpretación que la de que para gozar de la condición de la cooperativa fiscalmente protegida. Los retornos deberán distribuirse a los socios y que de cuya condición carecen los usufructuarios.

Supuesto c)

En el presente caso se analizará a partir de la Sentencia el Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 22.05.2014¹⁶⁵.

Dicha sentencia responde por el incumplimiento de los requisitos para la consideración de cooperativa fiscalmente protegida.

En cuanto al primer motivo de conflicto que atienden los incumplimientos, es relativa a aplicar cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas a las previstas a la LC se considera que no cumplen los requisitos citados en el art. 56 de la LC son: en el ejercicio de 2004 se dispuso por importe de 27.191,18€. En la memoria anual no se especifica el destino de estos importes pero el análisis del mayor de la cuenta del Fondo de Educación y Promoción muestra que de estos (27.191,18€), 11.570,98€ corresponden a una factura por estancia y pensión completa de 76 personas en un balneario de Aragón; 2.242€ se destinaron a adquisiciones de juguetes para los hijos de los empleados, además de encontrar en dicha cuenta cargos por conceptos como *reyes hijos, fiesta con suegra, etc.*

Por otro lado, en el ejercicio de 2005 se dispuso por importe de 20.791,85€ en la memoria anual no se especifica el destino de estos importes pero el análisis del mayor de la cuenta del Fondo de Educación y Promoción muestra que de estos 20.791,85€, 7.366,86€ corresponden a una factura de una galería por adquisición de libros de texto para los hijos de los empleados, 2.908€ a la adquisición de juguetes para los hijos de los empleados, 1.139€ al pago de la matrícula de ICAI del hijo de un empleado, 1.076,70€ para la adquisición de ropa deportiva para empleados y socios, 1.025,40 € a la adquisición libros para los empleados, 928€ al pago del payaso en una fiesta con la excepción de tres colaboraciones con asociaciones de minusválidos de 660€.

¹⁶⁵ Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia del 22 de mayo del 2014; núm. 644/2014 (JT/2014/1328). Fundamentos jurídicos: 6, 7, y 8.

El segundo incumplimiento considerado por la Administración, relativo al empleo de trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales por aquellas cooperativas respecto a las cuales existe tal limitación en la liquidación se considera que: puede deducirse que el número total de horas al año realizado por los trabajadores asalariados, sin contar con los aprendices, haciende en el ejercicio del 2014 a 131.623 horas es decir, en 91.79% del total de horas/año realizado por los socios trabajadores (143.399,06). En el ejercicio 2005 el número total de estos haciende a 142.729,85, es decir el 99.5% del total de horas/año realizado por los socios trabajadores (143.388,61). Ambos porcentajes exceden ampliamente el límite máximo del 30 previsto en la legislación cooperativa¹⁶⁶.

La resolución establece que no existe discrepancia en dicho porcentaje con el que se fija en la LC de manera que carece de relevancia las alegaciones teniendo en cuenta que al superarse con gran proporción el límite impuesto por la norma estatal resulta indiferente que se hayan considerado o no los aprendices aunque en la liquidación sí que se han descontado por lo que en ningún caso afectaría al resultado. Además el art. 106.4 de Ley 4/199 de 30 de marzo, de Cooperativas de Madrid¹⁶⁷, a la que alude la recurrente, no regula el régimen fiscal de las cooperativas y las consecuencias negativas a las que alude dicho precepto serán a las que la propia ley pueda establecer pero no a las que establece la LRFC.

Sobre el punto relativo a la realización de operación cooperativizadas con terceros no socios así como incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al fondo de reserva obligatorio de los resultados obtenidos en su realización, que se valora la liquidación. De manera que las alegaciones de la recurrente referidas a la no aplicación del art. 13.10 LRFC, no puede ser estimada ya que dicho precepto no contemple excepción alguna según el tipo de cooperativa.

El fallo de la sentencia establece la desestimación del recurso interpuesto en su totalidad.

¹⁶⁶ Límite establecido en la ley 4/1999 de Cooperativas.

¹⁶⁷ Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid. *Boletín Oficial del Estado* núm. 131, de 2 de junio de 1999.

Otro caso donde se puede analizar también la incorrecta aplicación del Fondo de Educación y Promoción es en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19.11.2012¹⁶⁸.

Kofano (cooperativa actora) denuncia en el primer motivo de casación la infracción del art. 2.a) de la Ley orgánica 16/1995 de 27 de diciembre sobre la transferencia de competencias a la CCAA gallega¹⁶⁹, entendiendo que la Audiencia Nacional lo interpreta erróneamente en la sentencia recurrida, ya que la actuación de la agencia estatal de administración tributaria, que habiendo declarado la pérdida de su condición de cooperativa fiscalmente protegida, supuso una clara y grave injerencia en un asunto de competencia exclusiva de la Xunta de Galicia.

La cooperativa recurrente sostiene que, interpretando el art. 13.3 de la LRFC sobre la cual perderán a condición de cooperativa fiscalmente protegida les que apliquen el fondo de educación y promoción a finalidades distintas de las previstas por la ley, la inspección de los tributos de la agencia estatal de administración tributaria no podía realizar esa valoración, ya que de hacerlo incurría en una clara y grave injerencia en una competencia exclusiva de la Xunta de Galicia, proponiendo del *lejeferendael* procedimiento que debió seguirse. Esta tesis no tiene sustento algún de *leje data* y supone una evidente restricción de la competencia de inspección de tributos para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de beneficios fiscales establecidos por el estado en el ejercicio de su competencia exclusiva en materia de hacienda general tal i como establece el art. 149.1.14 CE. De acuerdo con lo establecido y conforme la sentencia del TS 160/2008 de 2.12.2008, unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del estado, de manera que si la administración autonómica no encontró ninguna irregularidad en su funcionamiento, la administración fiscal del estado no pueda obtener una conclusión distinta.

En el segundo motivo de casación KOFANO se queja de la vulneración del art. 13.3 de la LRFC, en relación con los arts. 89.1.c) de la ley 3/1987 de 2 de abril, General de Cooperativas, art. 56.1.c) de la LC y el art. 68.2.f) de la ley 5/1988 de 18.12.1998 de la ley de cooperativas de Galicia, por no reparar en las familias de los socios y empleados de la cooperativa que forman parte por derecho propio tanto del entorno

¹⁶⁸ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia de 19 noviembre de 2012, núm. RJ/2012/10890. Fundamentos jurídicos: 2, 3 y 4.

¹⁶⁹ Ley Orgánica 16/1995, de 27 de diciembre, de 1995 de Transferencia de Competencias de la Comunidad Autónoma Gallega. *Boletín Oficial del Estado* núm. 310, de 28 de diciembre de 1995.

social inmediato, como de la comunidad en general de donde deriva que las dotación que efectuó al fondo de educación y promoción se ajustaban perfectamente a sus estatutos y a las leyes.

En la tercera y última de las quejas admitidas a trámite en el presente recurso, Kofano se queja de la contravención de los arts. 6.2 y 18.2 de la LRFC al negar la sentencia de instancia, que las dotaciones anuales realizadas al fondo de educación y promoción fueran gastos fiscalmente deducibles dado que estos preceptos consideran como tales las cantidades destinadas al mismo por cualquier cooperativa, aun cuando haya incurrido en alguna causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

El Tribunal resuelve desestimando al recurso de casación interpuesto por Kofano contra la sentencia dictada el 18.06.2009 justificando su valoración de la siguiente manera:

En los conceptos descritos en el primer motivo de conflicto se deduce claramente que los mismos no se encuentran incluidos en el art. 56 de la LC, ya que ninguno de los mencionados guarda relación con los previstos en el artículo. Porque la simple alegación en la demanda de una hipotética relación con dichos fines que no se encuentra justificada por los documentos aportados, sino que por lo contrario parecen conceptos destinados para fines privados de los socios, empleados y familiares de ellos. Por lo tanto la recurrente ha incurrido en la causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida contemplada en el art. 13.3 de la LRFC por lo que se conduciría a la desestimación del recurso.

Atendiendo al segundo motivo, quedan desestimadas las dotación al fondo de educación i promoción a los socios y trabajadores de la cooperativa De manera que el cumplimiento de la finalidad legalmente prevista exigía que se hubieran dedicado a su formación en los principios cooperativos o en materias específicas de su actividad societaria o laboral y demás actividades cooperativas, tal y como establecen los arts. 89.1.a) de la ley 3/1987, General de Cooperativas, art 68.2.a),b) y c) de la ley 5/1998 de Cooperativas de Galicia y art 56.1.a) de la LC (1999). De manera que no puede prosperar el segundo motivo de casación

En el tercer y último motivo, no cabe desconocer que se trataba de ayudas para la escolaridad de los hijos satisfechas a los socios de la cooperativa en los ejercicios 1997 a 2000, a cargo al fondo de educación y promoción, incumpliendo las finalidades previstas en la ley por el mismo, no teniendo la consideración de partidas deducibles para la determinación de la base imponible las cantidades distribuidas entre los socios de la cooperativa a cuenta de sus excedentes, que no cabe olvidar que son el principal nutriente del caso. De acuerdo con los arts. 89.3 de la ley 3/1987 de 2 abril general de cooperativas, art 68.2 de la ley 5/988 de 18 .12 de cooperativa de Galicia y 56.4 de la LC. Por lo tanto el tercer motivo de casación también queda desestimado.

5.2. Deducción de cuotas indebidamente repercutidas a la Cooperativa en IVA

Este caso analizaremos la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de fecha 19 de septiembre de 2014¹⁷⁰.

Se tiene que destacar los siguientes hechos:

En primer término alega la recurrente, que pese a su denominación, en realidad no actúa como una sociedad cooperativa de trabajo asociado sino que limita su intervención en las prestaciones de servicios de transporte a intermediar en la facturación entre socios, que son quienes realmente prestan por cuenta propia el servicio, y la empresa quien finalmente lo recibe y que ello lo hace por imperativo legal al titular de la licencia de transporte. Por tanto como afirma el letrado del estado en las cooperativas de transporte, que lo son también de trabajo asociado, el transporte siempre se entiende contratado por cuenta de la cooperativa con independencia de que haya sido el transportista el que materialmente haya intervenido en la contratación, lo que supondría una excepción al principio recogido en el art. 5.1 de la Ley 15/2009 de 11 de noviembre, sobre contrato de transporte terrestre de mercancías¹⁷¹, que establece que dichos contratos se presuponen celebrados en nombre propio.

De manera que, la cooperativa como titular de la autorización de transporte debe actuar como porteadora siendo por tanto, contrario a una interpretación racional y lógica

¹⁷⁰ Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia de 22 de mayo de 2014; núm. 644/2014. (JT/2014/1328). Fundamentos jurídicos: 2,4, y 5.

¹⁷¹ Ley 15/2009, de 11 de noviembre, del contrato de transporte terrestre de mercancías. *Boletín Oficial del Estado* núm. 273, de 12 de noviembre de 2009.

del perceptor que pueda aludirse el cumplimiento de los requisitos legales posibilitando así que miembros de la cooperativa que pueden no reunirlos sean portadores del transporte. Todo esto según lo establecido en el Reglamento que impide a los cooperativistas obtener personalmente, mientras formen parte de las mismas, títulos administrativos habilitados correspondientes a la actividad que realiza la cooperativa debiendo transmitir a esta todos los que anteriormente poseyeran o bien renunciaron a los mismos. Por tanto debemos de coincidir con el TEAR con que es la cooperativa actora la que se encuentra habilitada para ejercer la actividad de transporte de mercancías, no los socios ni los colaboradores de la misma, ya que en una cooperativa de trabajo asociado dedicada al transporte por carretera, en la que las autorizaciones de transporte están a nombre de la cooperativa y los socios aportan los camiones al mismo (por diversos títulos), pero que en definitiva aparecen registrados a nombre de la cooperativa resulta obligatorio que esta sea la que emita las facturas a los clientes tributando el correspondiente IVA y IS.

Al corresponder a la cooperativa recurrente tanto el medio de transporte como la autorización o tarjeta de transporte, no existe este tipo de actividad empresarial en los socios o colaboradores, por lo que el TEAR concluye en que resulta la regularización efectuada por la Inspección consistente en minorar el importe declarado por la recurrente como cuotas de IVA deducible, en el importe de las cuotas de IVA repercutidas por los socios y colaboradores de la misma, ya que resulta que los servicios de transporte prestados a la cooperativa reclamante por sus socios no están sujetos a IVA en base a lo que establece el art. 7.6 de la LIVA. Así como también resulta que los colaboradores de la cooperativa no tienen la consideración a efectos del IVA de empresarios, ya que al ser la cooperativa la titular de los vehículos y de las correspondientes autorizaciones de transporte, que habilitan la actividad de transporte, es la cooperativa la que ejerce dicha actividad, de manera que los colaboradores no son sujetos pasivos del IVA, por tanto la repercusión efectuada a la cooperativa actora por parte de los socios y colaboradores por los servicios de transporte realizados resulta improcedente.

Encontramos que existe una duda en cuanto la aplicación de las normas, ya que para que se excluya la responsabilidad del obligado tributario es necesario que la discrepancia interpretativa pueda calificarse de razonable, es decir, que este respaldada por un fundamento objetivo; decimos esto porque tanto la normativa examinada con

relación al régimen de las cooperativas de trabajo asociado, como la relativa actividad de transporte por carretera, como la específica del IVA, son claras al respecto en el sentido de no sujeción al impuesto de los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por sus socios y en lo relativo al concepto de empresario a efectos del IVA, por tanto no suscita duda interpretativa ninguna, lo que obviamente entra en contradicción con el *modus operandi* de la actora con la propia naturaleza jurídica de una cooperativa de trabajo asociado, por lo tanto no puede entenderse que la actora haya actuado con la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Por lo que no podemos decir que su conducta fuese diligente ni razonable. Por tanto no podemos entender que estamos ante un supuesto de ausencia de culpabilidad ni exclusión de responsabilidad por no existir duda razonable en la aplicación de la norma lo que conlleva a la desestimación íntegra del recurso.

5.3. Bonificación del 95% en el IAE

En este punto examinaremos la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de fecha 2 de diciembre del 2014¹⁷².

La cuestión litigiosa que queda reducida en determinar si la bonificación del 95% que tienen reconocidas las sociedades cooperativas (por lo que surge el deber de compensación por parte de la administración del estado), se ha de aplicar sobre la cuota resultante la aplicación de la tarifa con previa aplicación del coeficiente de ponderación que establece el art. 86 del RDL 2/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la ley de haciendas locales como sostiene la parte actora, o bien debe aplicarse a demás de el coeficiente de ponderación el índice de situación que establece el art. 87 RDL 2/2004, como defiende la administración del estado.

Pues bien, el tribunal considera que esa cuota del impuesto es la tarifa del mismo, pero sin que opere ninguna modificación sobre la cuota de tarifa. De manera que, él mismo considera que no hay que acogerse a la postura de la parte actora, puesto que esta misma pretende que se haga la bonificación sobre la cuota modificada, por el coeficiente de ponderación. La Sala termina estableciendo que la bonificación del 95% ha de efectuarse sobre la cuota de impuesto o tarifa del mismo.

¹⁷² Tribunal Superior de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia de 2 de diciembre de 2014; núm. 705/2014 (JT/2015/165). Fundamentos jurídicos: 1 y 2.

La cuestión resuelta establece la desestimación de la pretensión actora, sin que proceda la anulación de las resoluciones recurridas, beneficiosas para la demandante, de acuerdo la interpretación del art. 88 del mismo reglamento.

Otra sentencia relacionada con el mismo supuesto, es la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 11.12.2013¹⁷³.

La cuestión litigiosa no es otra que la de determinar sobre que cuota procede calcular la bonificación reconocida en las cooperativas: si la cuota a la que se refiere el art. 88.1 de Ley de haciendas locales es la denominada cuota municipal/provincial y/o nacional fijada en la tarifa del impuesto, resultante de la aplicación de la tarifa y a la se le aplicará el coeficiente que establece el art. 86 de la misma ley. Como la parte actora sostiene, o bien por el contrario es la denominada cuota tributaria tal y como la define el art. 84 de la misma, que es la resultante de aplicar las tarifas y todos los coeficientes, no solo el de ponderación, y otras bonificaciones, como así establece la administración del estado en su contestación a la demanda.

Por lo expuesto, el tribunal resuelve desestimando el recurso contencioso-administrativo. Debido a que la distinta dicción lleva a la sala a considerar que esa cuota del impuesto a la que nos hemos referido anteriormente es la tarifa del impuesto, como sostiene la demandante, pero sin ninguna de las modificaciones que operan sobre la cuota de tarifa y que determinan la cuota tributaria (art. 84 con relación del art. 82.2 RD 2/2004 de 5 de marzo). Por lo que sin asumir el criterio de la administración del estado tampoco cabe acoger la postura del actor, que pretende que la compensación se haga saber la cuota de tarifa modificada por el coeficiente de ponderación, con exclusión del de situación ya que este es potestativo, desde el momento que dicho coeficiente ha sido establecido por el ayuntamiento no puede pretenderse exclusión: o bien se va a la cuota tributaria integra o bien a la cuota del impuesto (tarifa). Y con todo lo expuesto la sala considera que la bonificación del 95%, y consiguiente compensación al ayuntamiento, a de efectuarse sobre la cuota del impuesto o tarifa del mismo. Como resulta se desestima el recurso contencioso-administrativo.

¹⁷³ Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia de 11 de diciembre de 2014; núm. 903/2013. (JT/2014/511). Fundamentos jurídicos: 1 y 2.

5.4. Confusión entre base imponible y cuota tributaria

El tema es analizado en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de fecha 8.04.2014¹⁷⁴.

La parte actora expone que los hechos probados por la agencia tributaria que han dado lugar a la correspondiente liquidación no pueden ser objeto de sanción. Se trata de un error al declarar como cantidades a compensar en ejercicios futuros las bases imponibles negativas y no las cuotas.

Tal y como establece el art. 24 de la LRFC, se tendrán que compensar en ejercicios futuros las cuotas que resulten negativas, excluyendo en este caso el sistema de compensación de las bases imponibles negativas que está previsto cualquier tipo de sociedad.

Por tanto, no se tiene que confundir el concepto de base imponible con el de cuota, ya que la primera es la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, en cambio la cuota es el resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. Esta cuota será la que se tendrá que abonar por el obligado tributario. No obstante, en el modelo de Autoliquidación específica claramente, evitando errores o confusiones, donde las sociedades tienen que declarar las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros y el apartado donde las sociedades tienen que declarar las cuotas negativas a compensar en ejercicios futuros.

El tribunal resuelve, desestimando el recurso entendiendo que con lo expuesto se acredita que a la parte actora le es reprochable la conducta incumplidora de la parte actora. En el supuesto enjuiciado la parte demandante pretende amparar su conducta en la cláusula general de la buena fe o en la existencia de un mero error. No obstante, se estima que la parte demandante realizó una declaración tributaria que no puede clasificarse de veraz al contener datos que son inexactos que los mismos se referían a elementos esenciales del tributo que iban a tener trascendencia en los posteriores periodos impositivos, incumpliendo de manera invidente la norma al declarar unas cantidades muy superiores a las procedentes que permitían su compensación en los periodos impositivos futuros, y ello mediante la consignación de importes que

¹⁷⁴ Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia de 8 de abril de 2014; núm. 347/2014. (JT/2014/1075). Fundamentos jurídicos:

correspondían a las bases imponibles negativas y o a las cuotas que era el elemento que podía compensar en los periodos posteriores.

Por lo que llega a la conclusión que la parte recurrente no actuó con la diligencia necesaria y exigible en el cumplimiento de las obligaciones tributaria para la exoneración de la responsabilidad, ya que la declaración presentada no era correcta debido a que no se amparaba en una interpretación razonable de la norma y lo que la parte califica de error constituye una razón manifiesta y grave de las normas tributarias de aplicación.

5.5. Doble imposición de dividendos

El presente caso se analiza mediante la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Julio de 2014¹⁷⁵.

La parte actora interpuso recurso de casación por la deducción de doble imposición de dividendos.

El problema que presentan los interesados es la declaración/liquidación correspondiente al IRPF del ejercicio 2006, en fecha de 29.06.2007 cuyo resultado era la cuota diferencial de 1.772.280,49€. Con fecha de 26.07.2007 la demandante instó la rectificación de la declaración de autoliquidación, solicitando la devolución de ingresos indebidos de acuerdo con lo dispuesto en el art. 120.3 de la ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria. Se alegaba que la declaración contenía en el apartado de rendimientos de capital mobiliario un rendimiento por importe de 4.925.128,61€ correspondiente al dividendo bruto obtenido por su participación con una sociedad alemana.

Dicha resolución estima que de acuerdo con el art.32 del RDL 3/2004 de 5 de marzo cabría deducir el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero con razón de gravamen de carácter personal sobre los rendimientos o ganancias patrimoniales. No obstante de acuerdo con el art. 108 de LGT se entiende que la rectificación puede producirse mediante prueba y en este caso como quiera que el contribuyente no aporta ninguna prueba justificativa de los dividendos obtenidos en Alemania, ni de la retención

¹⁷⁵ Tribunal Supremo (Sala Contencioso-Administrativo). Sentencia de 9 de Julio de 2014; núm. RJ/2014/3585. Fundamentos jurídicos: 2, 3, 4, y 5.

efectuada en origen, de acuerdo con el art. 105 de la citada ley. Por lo que es preciso desestimar la solicitud de rectificación.

De manera que, el tribunal resuelve estimando el recurso de casación y anuló la sentencia impugnada de 28.05.2012, dictado por la sección 4rta de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, atendiendo a que cuando un residente pretende que se deduzcan, por el concepto de doble imposición de dividendos, los dividendos pagados por entidades no residentes se abra que acreditar que el gravamen sufrido por la entidad no residente en su resultados es equiparable al que se paga en España. En el este supuesto de hecho la demandante no a aportado esta prueba de la tributación por parte de la entidad no residente. Por lo tanto podemos decir que por un lado la pretensión de la actora en elementos básicos no ha sido acreditada y que por otra parte la administración no ha justificado adecuadamente su resolución desestimatoria. Por lo que entendemos que resulta procedente anular la resolución impugnada para que en su caso la administración continúe el procedimiento conforme a derecho a partir de la petición inicial de la recurrente.

5.6. Fondo de reserva Obligatorio

El presente caso se analizará a partir de la Sentencia del Superior de Justicia de Castilla y León de 29.10.2010¹⁷⁶.

El conflicto del presente recurso contencioso-administrativo estriba en la pretensión anulatoria que formula Gráficas Germinal (cooperativa de trabajo asociado), contra la resolución del TEAR de Castilla y León desestimando la reclamación económico-administrativa. Subsidiaria de esta pretensión principal formula la de reconocimiento de una situación jurídica individualizada como es la condena a la administración demandada a devolverle lo indebidamente ingresado más los intereses legales que hubiese.

Esto lo fundamenta en un único argumento, la inexistencia de limitación a las dotaciones del fondo de reserva obligatorio y al fondo de educación y promoción en un 30% máximo. La administración demandada de acuerdo con el art. 7 de la ley 52/1997

¹⁷⁶ Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala Contencioso-Administrativo). Sentencia de 29 de octubre de 2010. Núm. 2451/2010 (JT/2010/1491). Fundamentos jurídicos: 1 y 2.

de 27.11.1997¹⁷⁷, de asistencia jurídica al estado y instituciones públicas, defiende la plena conformidad a derecho de la resolución impugnada reproduciendo literalmente la argumentación del acuerdo impugnando del TEAR.

Para que sea aplicable la deducción prevista en el art.18.2 de la LRFC respecto a dicho fondo será necesario cumplir las obligaciones de cobertura a las que hace referencia el párrafo primero del art. 12.4 del Reglamento de desarrollo de la ley 13/1989 de 26 de mayo de cooperativa de crédito y de la aplicabilidad, así como acreditar también el carácter obligatorio de las dotaciones mediante su regulación en el estatuto con dicho carácter, imitar dichas dotaciones al 30% de los excedentes netos de cada ejercicio. No obstante, la aplicabilidad de este régimen sobre dotación estatutariamente obligatorias al fondo de reserva se regulaba en las disposiciones adicionales primera y segunda del RD 84/1983 de 22 de enero por lo que se establecía que la entrada en vigor del presente RD las cooperativas de acuerdo con los apartados del art. 116.1 de la ley 3/1987 de 2 abril general de cooperativa, podrán aplicar la normativa del reglamento adjunto sobre límites al intereses abonable por las aportación al capital social y dotaciones estatutariamente obligatorias al fondo de reserva.

El problema planteado, en esencia, entiende la parte recurrente que la decisión del consejo rector de la cooperativa de aplicación de la nueva regulación contenida al RD es estrictamente formal y superable. De manera que considera que el proyecto de estatuto, aprobado inicialmente el 26.1.1993 y elevado a escritura pública el 18.11.1994 e inscrito el 1.12.1994 sule o cubre las exigencias formales establecidas por la disposición adicional segunda del RD. No obstante, no puede entenderse cumplido este requisito ya que difícilmente puede dictarse un acuerdo de adaptación al nuevo régimen contenido en el RD cuando el acuerdo es previo al citado RD. Así como también la modificación estatutaria debería contemplar o hacer referencia a este nuevo régimen sobre dotaciones estatutariamente obligatoria y su deducibilidad y nada de esto se contiene.

En este caso, el tribunal resuelve desestimando el recurso ya que la finalidad de la norma ha sido equiparado cuantitativamente la dotación obligatoria al fondo de reserva obligatorio con su deducibilidad, no pudiendo quedar la indeterminada la

¹⁷⁷ Ley 52/1997, de 27 de noviembre de 1997, sobre asistencia jurídica al estado y instituciones públicas. *Boletín Oficial del Estado* núm. 285, de 28 de noviembre de 1997.

determinación concreta de esta cuantía obligatoria y consecuentemente su deducibilidad, por ello si bien los estatutos de los cooperativa transcribe literalmente la norma (LC) terminan residenciando en decisiones puntuales de su asamblea general esas cantidades, que es precisamente lo que este tribunal entiende que la norma reglamentaria no empara. De manera que la única defensa que tiene el régimen legal de tributos es la observancia rígida pero proporcionada de todo requisito formal, ya que de no hacerse quebrarían las garantías de la administración tributaria para obtener una gestión eficaz de cualquier tributo. De prosperar la tesis de la cooperativa recurrente la deducibilidad de las cuantías de la aportación obligatoria al fondo de reserva obligatorio quedaría obligada a decisiones individuales de su asamblea general sin constreñimiento o limitación cuantitativa estatutaria.

6. CONCLUSIONES

1. En cuanto al régimen jurídico de las cooperativas, desde los inicios el concepto cooperativa ponía de relieve que era una sociedad creada con la finalidad de reunir esfuerzos para lograr fines comunes entre una comunidad, es decir que, era la constitución de una sociedad para el bien de un conjunto de personas que tenían unos objetivos en común.

Con el tiempo han podido variar las formas de organización, la legislación sobre los socios, sobre los órganos, sobre el régimen fiscal, pero este concepto de desarrollar una actividad económico-social para la ayuda de sus miembros y el del resto de la comunidad sigue perdurando en el tiempo. Un ejemplo claro de ello lo encontramos en el Fondo de Educación y Promoción de las cooperativas, que está dedicado para cubrir necesidades tanto de los trabajadores, socios y de su comunidad., otro ejemplo son los principios que tienen establecidos por la ACI.

2. Anteriormente cualquier sociedad no podía ser cooperativa y si lo quería ser tenía que cumplir con unos requisitos muy estrechos. En cambio ahora existen doce tipos de cooperativas reguladas legalmente. Las cooperativas están fundamentadas por un trabajo en equipo constante desde su constitución, ya que desde un principio todos los socios se tendrán que poner de acuerdo para tomar las primeras decisiones y ser conscientes que tendrán que responder solidariamente a los contratos que se efectúen en un primer momento. Por ello, para el idóneo funcionamiento de las cooperativas es muy importante formalizar de forma correcta los órganos sociales, y que los representantes de los mismos sea elegidos de forma democrática, ya que de no ser así podría generar unos problemas internos, ya que un factor a tener en cuenta en todo momento es que no se trata de un único empresario, sino de un grupo donde todo tiene que ir en función del trabajo en equipo.

3. Respecto el régimen fiscal de las cooperativas podemos señalar que es un régimen especial, ya que el resto de las sociedades no gozan de estos beneficios. No los reciben solo por tratarse de sociedades cooperativas, sino que también por desarrollar la política social regulada en la CE, como derecho fundamental en el sistema español. Es régimen muy estricto, todos los beneficios y/o requisitos establecidos son muy claros y específicos.

Pueden perder la condición de cooperativas protegidas que tienen, pero lo podrán recuperar en el siguiente periodo impositivo. Por tanto, si un año incurren con algún de los requisitos establecidos, el próximo año podrán volver a beneficiarse de los beneficios tributarios, siempre y cuando no lo vuelvan a incurrir.

4. Concretamente la tributación de las cooperativas en los diferentes impuestos estatales y locales se materializa de la siguiente manera:

- En el IS, las cooperativas fiscalmente protegidas tributarán al 20% excepto los resultados extracooperativos que tributarán al 25%. Ahora, si los resultados extracooperativos son de una cooperativa de crédito, éstos tributarán al 30%.

Asimismo, las cooperativas especialmente protegidas tienen una bonificación del 50% de la cuota íntegra, y las pérdidas las podrán compensar en los próximos ejercicios.

Por otro lado, las cooperativas especialmente protegidas (primer y segundo grado) gozaran de una bonificación del 50% de la cuota íntegra. Otra bonificación a destacar para las cooperativas de trabajo asociado es que si cumplen con todos los requisitos, gozarán de la bonificación del 90% de la cuota íntegra.

Sobre los impuestos se observa que no están incluidos en la legislación del IS, sino que tiene una legislación específica. Otro aspecto que se puede apreciar claramente es que en el que tiene más transcendencia es en el IS.

- En el IRPF, que tiene incidencia en los socios de la cooperativa, tendrán que tener en cuenta que el capital mobiliario tendrá la consideración de retorno cooperativo, siempre y cuando hayan perdidas en la cooperativa, él es responsable solidario de la parte que le afecte, en función de la aportación social efectuada y que tendrá que tener en cuenta que no se le efectuó la doble imposición de los dividendos del IRPF. El beneficio fiscal que obtiene es la deducción del 10% y una bonificación del 50% de sus rendimientos.
- En el IVA, donde los servicios prestados por los socios de las cooperativas estarán incluidos dentro de las operaciones no sujetas al IVA. En dicho impuesto, y a diferencia del IS, el devengo se efectuará en el momento que finaliza la operación. Y los beneficios fiscales que perciben por parte de este

impuesto son los regulados en el art. 20.1.8 de la LIVA, que son actividades de asistencia social y los percibirán todas las entidades que lo realicen.

- En el ITP y AJD existen operaciones sujetas a estos impuestos que no están sujetas al IVA, por ser incompatibles. Así pues, los beneficios fiscales que recibirán las cooperativas serán en los actos de constitución, ampliación del capital, fusión y escisión, en la constitución y cancelación de préstamos y en las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción, siempre y cuando se trate de cooperativas protegidas. Por tanto, el resto de cooperativas no recibirán ningún beneficio fiscal por parte de dichos impuestos.
- En los Impuestos Locales, tanto del IBI como del IAE, las cooperativas percibirán un beneficio fiscal del 95% de la cuota íntegra.

5. Sobre los problemas que actualmente observamos en la jurisprudencia constatamos que la mayoría de los casos versan sobre la pérdida de la condición fiscal protegida. En este sentido, del análisis de los diferentes casos concluimos lo siguiente:

- En los supuestos del Fondo de Educación y Promoción se constata claramente que se ha realizado un abuso de éste, y por tanto no se puede estimar de ninguna forma el recurso planteado.
- En los casos de resultados cooperativos y/o extracooperativos, los requisitos establecidos por la Ley sobre los beneficios fiscales son muy taxativos, y por este motivo se tiene que realizar tal y como allí se detalla, sin poder hacer ningún cambio. Por este motivo se desestima la pretensión realizada en estos casos. Igual pasa en el caso de operaciones con terceros.
- En el caso de las cooperativas de transporte, observamos que es la cooperativa la titular de los camiones y de las autorizaciones, y son los socios, que a la vez son trabajadores, los que realizan el servicio. Por tanto, los socios no están realizando la actividad por cuenta propia, sino que están dentro de la normativa de la cooperativa (ajenidad). En consecuencia, será la cooperativa quien tenga que ostentar como sujeto pasivo tanto del IVA como del IS.

En el siguiente supuesto, hay un claro error en confundir base imponible por cuota tributaria. Son conceptos claramente distintos, ya que entendemos

como base imponible la magnitud que resulta de la valoración del hecho imponible, en cambio la cuota es el resultado de aplicar la base imponible al tipo de gravamen.

- En el caso de la doble imposición de dividendos, que es uno de los problemas que nos podremos encontrar cuando se trata de cooperativas de diferentes países, para no pagar esta doble imposición se tendrá que aportar la correspondiente prueba documental para argumentarlo, de lo contrario no se aplicará las deducciones que procedan.

6. En este sentido queda evidenciado que el sistema de sociedades cooperativas es un sistema rígido, ya que los beneficios fiscales de las cooperativas se aplican siempre cuando se cumplan con los mismos, de no cumplirse no se les puede dar el mismo tratamiento que el resto de cooperativas, sino que el que corresponde a las sociedades. La normativa vigente recoge un conjunto de bonificaciones y un tipo de gravamen reducido para las cooperativas, precisamente para diferenciar su tratamiento fiscal de las sociedades. De ahí que se exige el cumplimiento estricto de los requisitos previstos para gozar de estos beneficios fiscales que, en suma, se prevén en atención también a que las cooperativas persiguen finalidades que pretendan ayudar a la sociedad, contribuir a satisfacer necesidades o interés para la comunidad.

7. Por último, destacar que de todos los impuestos analizados el IS es el que más beneficia a estas sociedades, a diferencia del IVA que no hace ninguna distinción, o del ITP y AJD que son muy limitados. Desde mi punto de vista considero acertado el tipo de gravamen reducido que tienen en el IS e impuestos locales, y pienso que se tendría que añadir alguna cláusula a la IVA, o al ITP o AJD.

Visto esto, si nunca me planteo crear una sociedad, la cooperativa puede ser una opción muy buena debido a los beneficios fiscales que se pueden obtener, siempre y cuando tenga gente competente a mi lado, y con los que créese oportuno crearla.

7. BIBLIOGRAFIA

MORILLAS JARILLO, M^aJosé; FLIÚ REY, Manuel Ignacio. *Curso de Cooperativas*. 2.^a Ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2002. ISBN: 84-309-3902-4.

FÉRNANDEZ FÉRNANDEZ, Joaquín. *Empresa Cooperativa y Economía Social*. 1ra Edición. Barcelona: PPU, S.A, 1992. IURA-8. ISBN: 84-477-0004-6.

CRESPO MIEGIMOLLE, Miguel. *Régimen Fiscal de las Cooperativas*. 1ra Edición. Elcano: Editorial Aranzadi, SA, 1999. ISBN: 84-8410-203-3.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier; MARTÍN SALCINES, Francisco; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. *Cuestiones Tributarias y Contables de las Cooperativas*. Falcón y Tella, Ramón (Dir.), De La Peña Velasco, Gaspar (Dir.); Simón Acosta, Eugenio (Dir.), Espinosa Mangana, Elena (Pról.). 1ra Edición. Madrid: Iustel portal Derecho S.A., 2006. ISBN 84-964440-48-6.

JULIÁ IGUAL, J.Francisco; SERVER IZQUIERDO, Ricardo José. *Manual de Fiscalidad de Cooperativas*. 1ra Edición. Madrid: Ediciones Pirámide S.A., 1991. ISBN: 84-368-0600-X.

CASTAÑO, J; GONZÁLEZ, J.J; *Manual de Constitución y Funcionamiento de las cooperativas: la creación de una cooperativa*. [En línea]. Barcelona: Bosch, 2005 [Fecha de consulta: 13-02-2015] [Acceso gratuito] Disponible en: <<http://app.vlex.com/#/sources/1175>>

CASTAÑO, J; GONZÁLEZ, J.J; *Manual de Constitución y Funcionamiento de las cooperativas: La disolución y liquidación de la cooperativa*. [En línea]. Barcelona: Bosch, 2005 [Fecha de consulta: 13-02-2015] [Acceso gratuito] Disponible en: <<http://vlex.com/vid/282407>>.

VARGAS VASSEROT, Carlos. *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal: Los Socios: Derechos, Obligaciones y Responsabilidades*. FARJANDO GARCÍA, Gemma (Coord.). 1ra Edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011. ISBN 978-84-9985-960-5, pp. 89-109.

OLAVARRÍA IGLESIA, Jesús. *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal: Órganos sociales I: Asamblea General*. FARJANDO GARCÍA, Gemma (Coord.). 1ra Edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011. ISBN 978-84-9985-960-5, pp. 111-128.

CRUZ RIVERO, Diego. *La convocatoria de la asamblea general de la cooperativa*. Olivencia Ruiz, Manuel (Pról.). 1ra Edición. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2011. ISBN: 978-84-9768-886-4, pp.17-39.

ALGUACIL MARÍ, M^o Pilar. Régimen Tributario I. *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*. FARJANDO GARCÍA, Gemma (Coord.). 1ra Edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011. ISBN 978-84-9985-960-5, pp. 191-210.

LUJÁN ALCARAZ, José. *El socio trabajador de las cooperativas de trabajo asociado en la Ley 27/1999, de 16 de Julio, de Cooperativas*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA, 1999. Revista Doctrinal Aranzadi vol. V parte Tribuna. BIB 1999\1538

PUENTES POYATOS, Raquel. *Las Cooperativas de Segundo Grado como forma de integración: especial referencia al efecto impositivo*. Corono Romero, Enrique (Coodirect); Garrido Pulido, Tomás (Coordirect). Tesis doctoral inédita. Universidad Nacional de Educación a Distancia. 2008. ISBN-13: 978-84-691-9493-5 www.eumed.net/tesis/2008/rpp/

ALGUACIL MARÍ, María Pilar; *Requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial de cooperativas*. Romero Civera, Agustín (Col.) Pamplona: Editorial Aranzadi, 2011 [Fecha de consulta: 21.03.2015] Revista Quincena Fiscal núm. 21/2011 Parte Estudio.

Redacción de Ediciones Francis-Lefebvre. ARAMENDI SANCHEZ, P. et al. *Memento Práctico – Francis Lefebvre, Social 2015*. Ed. 2015. Madrid: Ediciones Francis-Lefebvre, S.A, 2015. ISBN: 978-84-16268-18-4.

ALFONSO SÁNCHEZ, Rosalía; et al. *La Sociedad Cooperativa en la Ley 27/199, de 16 de Julio, de Cooperativas*. Alfonso Espinosa, Francisco J. (Coord.). Granada: Editorial Comares, S.L, 2001. ISBN: 84-844-315-9.

PASTOR SEMPERE, Carmen. *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal: Régimen Económico y Financiero I. Capital Social, Reservas y Financiación*. FARJANDO GARCÍA, Gemma (Coord.). 1ra Edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011. ISBN 978-84-9985-960-5, pp. 161-173.

8. ANEXO JURISPRUDENCIAL

Tribunal Supremo

Sentencia de 15 de junio del 1992. Núm. RJ 1992/4579.

Sentencia de 20 de diciembre de 2013. Núm. RJ/2014/212.

Sentencia de 19 de noviembre de 2012. Núm. RJ/2012/10890.

Sentencia de 9 de julio de 2014. Núm. RJ/2014/3585.

Sentencia de 24 de enero del 2012. Núm. RJ/2012/351.

Tribunales Superiores de Justicia

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de mayo de 2014. Núm. 644/2014 (JT/201/1328).

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de octubre de 2014. Núm. 1289/2014 (JUR/2014/293578).

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 19 de septiembre de 2014. Núm. 204/2014 (JT/2014/1692).

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de diciembre de 2014. Núm. 705/2014. (JT/2015/165).

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de diciembre de 2013. Núm. 903/2013. (JT/2014/511).

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 8 de abril de 2014. Núm. 347/2014. (JT/2014/1075).

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 29 de octubre de 2010. Núm. 2451/2010 (JT/2010/1491).

Consultas ante la Dirección General de Tributos

Consulta núm. V0414-05 de 17 marzo 2005 JT\2005\457.

Consulta núm. 2046-01 de 16 de noviembre de 2001.

Consulta núm. 1967-04 de 4 de noviembre de 2004.

Consulta núm. 1964-04 de 4 de noviembre de 2004.