

Las consecuencias fiscales de la baja de los socios cooperativistas que sean personas físicas

Taxation of withdrawals, when members of cooperatives are individuals

Alberto Atxabal Rada¹
Universidad de Deusto (España)

doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-51-2017pp209-230>

Recibido: 21.02.2017
Aceptado: 01.09.2017

Sumario: I. Introducción. II. El reembolso de las aportaciones sociales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 2.1. El reembolso de las aportaciones en caso de baja. 2.1.1. El valor de adquisición de la participación. 2.1.2. El valor de transmisión de la participación. 2.1.3. El cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial. 2.1.4. La insolvencia de la cooperativa para el pago del reembolso de la aportación. 2.2. La baja asimilada al despido o cese del socio trabajador o de trabajo. 2.3. El socio inactivo o no usuario. III. La sujeción al ITPAJD en la modalidad de Operaciones Societarias del reembolso percibido en caso de baja del socio. 3.1. Diferencia entre capital mínimo y variable. 3.2. Peor condición del socio cooperativista que el accionista o socio de una sociedad de capital (anónima o limitada). 3.3. El elemento formalista: la escritura pública. IV. Conclusiones. V. Bibliografía.

Summary: I. Introduction. II. The return of co-operative contributions in the Income Tax of Individuals. 2.1. The return of the contributions in case of leaving the co-operative. 2.1.1. The acquisition value of the stocks. 2.1.2. The transmission value of the stocks. 2.1.3. The calculation of the gain or loss. 2.1.4. The bankruptcy of the co-operative and the payment of the return of contributions. 2.2. Leaving the co-operative assimilated to the dismissal of the working member. 2.3. The inactive or non user member. III. The subjection to the Tax on Equity Transfers and Documented Legal Acts, in the Corporate Transactions modality, of the refund received in case of leaving the co-operative. 3.1. Difference between minimum capital and variable capital. 3.2. Worse condition of the co-operative member than the shareholder of a for-profit company. 3.3. The formalist element: the public deed. IV. Conclusions. V. Bibliography.

¹ Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Correo electrónico: atxabal@deusto.es

Resumen: El alta en la sociedad no tiene mayor trascendencia desde un punto de vista fiscal que la creación del vínculo contractual entre la cooperativa y el socio que explique las rentas o pagos que se vayan a realizar entre ellos. En cambio, la baja del socio sí está regulada fiscalmente. Se deben analizar las consecuencias tributarias que surgen cuando un socio, que sea a su vez una persona física, se da de baja de una cooperativa. La baja del socio persona física va a suponer un traslado patrimonial desde la cooperativa hacia el socio en forma de reembolso de aquellas aportaciones de capital que en su día realizó ese socio, que será sometida a gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En segundo lugar, el reembolso percibido en caso de baja del socio puede quedar sometido al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Operaciones Societarias, por los reembolsos que perciba el socio que se da de baja.

Palabras clave: baja de socios, reembolso de aportaciones sociales, fiscalidad de cooperativas

Abstract: From a tax point of view, becoming a member of a co-operative has no consequences except the creation of a contractual link between the co-operative and its member to explain the payments that will be made between them. On the other hand, the cease to be a member is indeed regulated by tax law. We must study the tax consequences that arise when a member, who is an individual, leaves a co-operative. The leaving of the individual member means that equity will be transferred from the co-operative to the member as return of the contributions that the member made in its day. This return is subject to the Income Tax of Individuals. Secondly, the return received when the member leaves the co-operative might be subject to the Tax on Equity Transfers and Documented Legal Acts, in the Corporate Transactions modality, for the contributions returned to the member leaving the co-operative.

Keywords: member leaving, capital contributions return, co-operative taxation

I. Introducción

Las cooperativas son entidades formadas por personas físicas o jurídicas, que llevan a cabo su actividad económica en un régimen de cooperación donde los socios intervienen directamente, bien como suministradores de bienes o servicios, o bien como clientes de la sociedad cooperativa. Si los socios cooperativistas son personas físicas, el impuesto que sujeta las rentas que puedan obtener de la cooperativa es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En cambio, si los socios son personas jurídicas, están sometidos al Impuesto sobre Sociedades.

El alta en la sociedad no tiene mayor trascendencia desde un punto de vista fiscal, que la creación del vínculo contractual entre la cooperativa y el socio que explique las rentas o pagos que se vayan a realizar entre ellos. En cambio, la baja del socio sí está regulada fiscalmente. Este trabajo se va a centrar principalmente en las consecuencias tributarias que surgen cuando un socio, que sea a su vez una persona física, se da de baja de una cooperativa. Dejamos al margen, por tanto, la problemática del Impuesto sobre Sociedades cuando una persona jurídica socio de una cooperativa se da de baja (Arnáez y Atxabal 2013).

En primer lugar, analizaré las consecuencias de la baja en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si bien la baja del socio persona física va a suponer un traslado patrimonial desde la cooperativa hacia el socio en forma de reembolso de aquellas aportaciones de capital que en su día realizó ese socio, las cuantías aportadas y la forma en que se han aportado varían en función de la clase de socio cooperativista o de la clase de cooperativa de que se trate. No es igual la situación de un socio trabajador o de trabajo que la de un socio de consumo, porque generalmente el primero va a tener una implicación mucho mayor en el capital de la cooperativa que el segundo. Por ejemplo, en el caso de Eroski los socios de trabajo aportan capital a la cooperativa mientras que los socios de consumo no lo hacen y en su lugar pagan una cuota anual por ser socios. Tampoco son equiparables las cooperativas agrarias, las de vivienda o las de producción, por traer a colación tres ejemplos distintos. Así, en las cooperativas agrarias la aportación al capital de la cooperativa es casi testimonial en numerosas ocasiones prevaleciendo las transacciones económicas entre la cooperativa y el socio en el marco de la actividad económica que lleva a cabo la cooperativa. En cambio, en una cooperativa de producción, los socios trabajadores suelen realizar aportaciones más cuantiosas.

Comentaremos, principalmente, la regulación fiscal de las bajas de socios trabajadores o socios de trabajo porque incorporan una mayor variedad de fórmulas de aportación del capital y, en consecuencia, dan lugar a una regulación fiscal más completa con el ánimo de atender adecuadamente a todas estas circunstancias.

Los socios trabajadores o de trabajo de las cooperativas son a un tiempo propietarios y trabajadores de la sociedad a la que pertenecen por lo que no responden a los caracteres propios de los trabajadores de forma exclusiva, ni tampoco a los caracteres de los propietarios de sociedades. Sin embargo, la normativa tributaria que grava la obtención de renta se configura en base a esos dos modelos fijando unas reglas para gravar las rentas de los trabajadores y otras distintas para someter a gravamen las rentas de los propietarios de capitales (Atxabal 2015, 128). El socio cooperativista participa de ambas cualidades por lo que requiere de normas tributarias específicas que regulen adecuadamente su singularidad (Cracogna 2013, 125-126; Alonso 2001, 79).

En segundo lugar, el reembolso percibido en caso de baja del socio puede quedar sometido al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Operaciones Societarias. En el caso de baja con reembolso de las aportaciones, se produce una transmisión de bienes desde la cooperativa hacia el socio en el marco del contrato societario por lo que se cumplirían los requisitos legales para someter a gravamen dicho reembolso en esta modalidad de Operaciones Societarias. Sin embargo, el sometimiento a este gravamen es cuando menos criticable, y no se producirá en todo caso. Estas reglas fiscales, no obstante, serían de aplicación a cualquier socio que perciba el reembolso de sus aportaciones al capital, sea persona física o jurídica, sea socio de trabajo o de consumo.

De la misma forma, esta ponencia se va a limitar a analizar la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los territorios de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa², si bien podemos adelantar que hoy día las diferencias normativas del impuesto entre los tres

² En el caso de Álava se trata de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial del Territorio Histórico de Alava, núm. 140, de 9 de diciembre de 2013, Suplemento). En el caso de Bizkaia se trata de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Boletín Oficial de Bizkaia, núm. 238, de 13 de diciembre). Por último, en el caso de Gipuzkoa estamos hablando de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa (Boletín Oficial de Gipuzkoa, núm. 13, de 22 de enero de 2014).

territorios son mínimas. Como decíamos, esta normativa fue objeto de una reforma en 2013, que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2014. Y a su vez, en junio de 2014, se modificó nuevamente esta normativa afectando directamente a la situación tributaria de los socios cooperativistas cuando finaliza su condición de socio y no se les pueden reembolsar las aportaciones que en su día hicieron al capital de la cooperativa.

Por último, las Haciendas Forales han publicado unos criterios interpretativos de la normativa del IRPF que afecta a los socios cooperativistas. Atendiendo a las diferencias que existen entre las cooperativas y las sociedades de capital, y a la diversidad de rentas que pueden percibir los socios trabajadores o de trabajo de las cooperativas, tanto la Hacienda Foral de Bizkaia³ como la guipuzcoana⁴ aprobaron sendas instrucciones sobre el tratamiento en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas que perciben los citados socios.

Veamos, pues, cómo tributan los socios trabajadores o de trabajo de las cooperativas por las cantidades que perciben de ésta última en forma de reembolso de aportaciones.

II. Transmisión o reembolso de las aportaciones sociales y otras circunstancias del socio

La relación entre el socio y la cooperativa a la que pertenece puede sufrir distintos avatares que generen el nacimiento de ganancias o pérdidas de patrimonio sujetas y gravadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Me estoy refiriendo al reembolso al socio del capital que en su día aportó a la cooperativa (Atxabal 2015, 138-142). Veamos cuál es la regulación de los reembolsos de las aportaciones realizadas.

³ Instrucción 3/2013, de 6 de mayo, de la Dirección General de Hacienda, relativa al tratamiento en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas que perciben los socios de trabajo de las cooperativas y los socios trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado. Véase http://www.bizkaia.net/fitxategiak/05/ogasuna/jarraibideak/dokumentuak/3_2013.pdf (última consulta: 20 de febrero de 2017).

⁴ Orden Foral 16/2013 de 15 de enero. Instrucción sobre los criterios a aplicar en los procedimientos tributarios con respecto a las cantidades recibidas en concepto de reembolso de aportaciones por parte de los socios cooperativistas (Boletín Oficial de Gipuzkoa, núm. 19, de 29 de enero de 2013).

2.1. *El reembolso de las aportaciones en caso de baja*

Los socios de la cooperativa tienen derecho al reembolso de sus aportaciones sociales en caso de baja. Esta operación da lugar a una alteración en la composición del patrimonio del socio, que antes como socio le correspondía una participación en el capital de la cooperativa y una vez deja de ser socio desaparece esa participación. De modo que si, además, origina una variación en el valor de dicho patrimonio, generará una ganancia o una pérdida patrimonial sujeta al IRPF.

En definitiva, en los supuestos de reembolso de las aportaciones al capital social por baja del socio, éste obtiene una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre la cuantía que percibe de la cooperativa y el valor de adquisición de su participación⁵.

2.1.1. EL VALOR DE ADQUISICIÓN DE LA PARTICIPACIÓN

En virtud del artículo 23.c) de la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas⁶, el valor de adquisición de la participación será el resultado de agregar los siguientes conceptos:

- a) El coste de adquisición de la participación.
- b) La aportación obligatoria inicial efectuada por el socio, independientemente de que se desembolsara a plazos o no.
- c) Las cuotas de ingreso y las cuotas periódicas satisfechas por el socio.
- d) Las aportaciones complementarias a las iniciales, y a las cuotas de ingreso, como consecuencia del paso de la condición de socio de duración determinada a la de socio de duración indefinida.

⁵ Véase la Consulta n.º 6724 de 28 de julio de 2014, de la Hacienda Foral de Bizkaia, donde se pone de relieve que en los supuestos de reembolso de las aportaciones al capital social de la cooperativa por baja del socio, éste obtiene una ganancia o pérdida patrimonial que debe cuantificarse por diferencia entre la cuantía que percibe por este motivo, atendiendo a lo previsto en el artículo 63 de la Ley 4/1993, de Cooperativas de Euskadi, y en el artículo 8 del Reglamento, aprobado mediante Decreto 58/2005, y el valor de adquisición de su participación, determinado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 c) de la Norma Foral 9/1997, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas.

⁶ Boletín Oficial de Bizkaia, núm. 211, de 3 de noviembre. O sus equivalentes en el artículo 24.c) de la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo de Gipuzkoa (BOG, núm. 101, de 30.05.1997) y de la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, de Álava (BOTH, núm. 68, de 18.06.1997, suplemento).

- e) Las pérdidas de la cooperativa atribuidas al socio que hayan sido reintegradas por él, o que hayan sido compensadas con retornos de los que ya fuera titular y estuvieran incorporados al Fondo Especial regulado por la Asamblea General⁷.

Como se puede observar, en el valor de adquisición se incluyen cantidades que por distintos motivos ha aportado el socio a la cooperativa, de manera directa o indirecta, como en la letra e) donde se realiza una atribución individualizada de pérdidas al socio con cargo a retornos no distribuidos, una vez reconocido el retorno que estaba acumulado en el Fondo Especial.

El valor de adquisición, así fijado, se actualiza mediante la aplicación de unos coeficientes, atendiendo al año en el que se haya satisfecho cada uno de los importes anteriores. Las sucesivas aportaciones al capital reciben el tratamiento correspondiente a las mejoras, lo que obliga a distinguir la parte del valor de transmisión que corresponda a cada componente del valor de adquisición (valor inicial y las mejoras).

2.1.2. EL VALOR DE TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN

El valor de transmisión, por otro lado, se determina a partir del importe del reembolso a que tenga derecho el socio, una vez descontadas las deducciones que le pueda practicar la cooperativa con motivo de la baja. En consecuencia, forman parte del valor de transmisión, además de las aportaciones previamente realizadas por el socio que le sean reembolsadas, el importe de los retornos capitalizados y de las actualizaciones de sus aportaciones que se le reconozcan. Hay ciertos retornos que no tributan porque suponen una aplicación de los excedentes de la cooperativa que se imputa individualmente al socio pero no se le llega a repartir, como sucede en la capitalización de los retornos o en la compensación de pérdidas sociales con cargo a retornos no distribuidos (Atxabal 2014, 149). En estos casos, la atribución del retorno es aparente porque se aplica el excedente a otras finalidades que suelen ser previas al reparto del retorno. Por ese motivo, la norma fiscal no grava ese retorno no distribuido hasta que se proceda a su reparto cierto. Es decir, los retornos cooperativos capitalizados no tributan

⁷ Se trata de un Fondo Especial, regulado por la Asamblea General y dotado con los retornos ya acreditados a cada socio, hasta tanto no transcurra el plazo de devolución de los mismos, se produzca la baja del socio, o éste destine las cantidades de que sea titular en dicho Fondo a satisfacer las pérdidas que le resulten imputables, o a realizar aportaciones al capital social. En estos casos, el nacimiento del rendimiento del capital mobiliario se produce el primer día señalado para la disposición del retorno.

hasta el momento en que se transmiten o reembolsan las aportaciones, pero ya no se gravarán como rendimientos del capital sino como ganancias o pérdidas de patrimonio que obtiene el socio en la transmisión o en el reembolso de su participación (Atxabal 2015).

Asimismo, también integran el valor de transmisión los retornos correspondientes al año en el que el socio cause baja en la cooperativa, que se cuantifican en la Asamblea General mediante la que se aprueban las cuentas de dicho año.

Del valor de reembolso, asimismo, se descontarán las demás aportaciones voluntarias u obligatorias efectuadas por los socios⁸, entre las que se incluyen los intereses de las aportaciones capitalizados, los anticipos laborales capitalizados, o las aportaciones al capital social efectuadas con retornos de los que fuera titular el socio y estuvieran incorporados a un Fondo Especial regulado por la Asamblea General.

Así, en ocasiones, los socios trabajadores o de trabajo no cobran efectivamente los anticipos laborales a que tienen derecho, sino que los capitalizan. Desde una perspectiva de la Hacienda Pública, se entiende que los trabajadores han percibido el anticipo capitalizado en primer lugar y después, de forma simultánea, han aportado el rendimiento líquido, una vez minoradas las retenciones sobre dicha cuantía, al capital de la cooperativa. En otras palabras, desde un punto de vista fiscal, el socio ha ganado su anticipo sobre el que se ha practicado una retención, y simultáneamente aporta al capital social la cantidad líquida resultante de la minoración de la retención.

Igualmente, la capitalización de los intereses da lugar a una interpretación fiscal similar a la que hemos visto sobre la capitalización de los anticipos laborales. Desde una perspectiva fiscal, se entiende que los socios perciben el rendimiento íntegro del capital que se les reconoce, se les practica la correspondiente retención, y aportan simultáneamente el rendimiento líquido, una vez minorado el importe de la retención, al capital de la cooperativa. No obstante, debemos realizar una matización respecto a Gipuzkoa⁹. La diferencia es que si los intereses capitalizados se cargan contra alguna cuenta de reservas, y no con-

⁸ De este modo, se otorga a la devolución de las cantidades un tratamiento similar al que reciben los prestamistas en el momento en que se les devuelven las cantidades por ellos prestadas. Por este motivo, los intereses de las aportaciones capitalizadas tributan íntegramente en el ejercicio en que se reconocen, y no a la fecha de reembolso de las aportaciones.

⁹ Véase la Orden Foral 16/2013, de 15 de enero, ya mencionada anteriormente en la nota al pie 4, que en su apartado A) 2.2.3. (publicados en la página 4), señala que la capitalización de reservas con el fin retribuir o actualizar las aportaciones tiene igual tratamiento fiscal que los retornos cooperativos capitalizados.

tra el resultado del ejercicio, en Gipuzkoa siguen el mismo tratamiento fiscal que los retornos capitalizados, es decir, no tributan en el momento en que se reconoce el interés sino cuando se produce el reembolso de la aportación al capital que se acompaña de los intereses y retornos capitalizados. Este supuesto se puede dar con habitualidad en la práctica, ya que, por ejemplo, la normativa del Grupo MCC contempla la obligatoria capitalización de los intereses, en caso de que los mismos se hayan devengado, no contra el excedente del ejercicio, sino contra reservas (Atxabal 2015, 135).

Todas estas cantidades se descuentan por una razón más que evidente: ya tributaron cuando se obtuvieron e incorporaron al capital. Aquí nuevamente debemos matizar la regulación de los intereses capitalizados contra reservas en Gipuzkoa que no se podrán descontar porque no tributaron cuando se generaron, tal y como hemos puesto de relieve previamente en el apartado relativo a los intereses de las aportaciones al capital.

2.1.3. EL CÁLCULO DE LA GANANCIA O PÉRDIDA PATRIMONIAL

La operación resultante de sustraer el valor de adquisición del valor de transmisión, con carácter general, suele ser positiva porque los socios obtienen, a través de la transmisión, los retornos capitalizados y las actualizaciones de valor de sus aportaciones¹⁰.

Sobre la ganancia de patrimonio así calculada pueden aplicarse los coeficientes de abatimiento (14,28% anual) si las cantidades se aportaron con anterioridad al 31 de diciembre de 1994.

En cuanto a la individualización de la ganancia o pérdida de patrimonio, se atribuye a los contribuyentes titulares de las aportaciones¹¹. Así, en el caso de matrimonios en régimen de gananciales, o de comunicación foral de bienes, para determinar el carácter privativo o ganancial de las aportaciones al capital, deberá atenderse a la naturaleza ganancial o privativa de las cantidades con que se ha efectuado la aportación¹².

¹⁰ Las actualizaciones de valor de las aportaciones procederán de las actualizaciones de balances legalmente autorizadas. La distribución entre los socios de las plusvalías resultantes de las capitalizaciones de balances puede llevarse a cabo atendiendo al capital desembolsado por cada socio o a su participación en las actividades cooperativizadas.

¹¹ La normativa fiscal se remite a las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, o de la pareja de hecho, así como a los preceptos de la legislación civil por los que se rigen las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

¹² STSJPV de 9 de diciembre de 2003.

En cuanto al devengo, las ganancias o pérdidas de patrimonio se imputan al periodo impositivo en el que tenga lugar la alteración patrimonial. En concreto, se imputan al periodo impositivo en el que, habiendo causado baja, la cooperativa le reconozca al socio su derecho al reembolso. Asimismo, el anticipo en el pago del reembolso anterior a la baja no dará lugar al anticipo del devengo de la variación patrimonial derivada del reembolso de las aportaciones sociales. En el caso contrario, cuando el reembolso se realice a plazos, el socio podrá optar por imputar proporcionalmente las ganancias obtenidas a medida que sean exigibles los cobros correspondientes.

2.1.4. LA INSOLVENCIA DE LA COOPERATIVA PARA EL PAGO DEL REEMBOLSO DE LA APORTACIÓN

Sin embargo, la virulencia de la crisis económica que hemos vivido recientemente se ha dejado notar especialmente en los últimos tiempos en el ámbito de las cooperativas, porque la implicación de los trabajadores en el capital y la gestión de las mismas hace que queden en una situación especialmente vulnerable en los momentos más adversos del ciclo económico, llegando incluso a verse obligados a acudir a la vía del concurso de acreedores.

Es más, esas situaciones han provocado que los socios cooperativistas, que habían dejado de forma temporal en las mismas los recursos a que tenían derecho al concluir su vida laboral, se vean especialmente afectados en las situaciones en las que la entidad ha acabado solicitando el correspondiente procedimiento concursal, que terminaba con la imposibilidad de cobrar las cantidades aportadas.

Esta situación de insolvencia ha impedido a los socios percibir las cantidades a que tenían derecho al cesar en la cooperativa y que en su momento aportaron al capital de la cooperativa. Como consecuencia de todo ello se producía una situación paradójica. Por un lado, se generaba una ganancia patrimonial por la diferencia entre las cantidades aportadas por el socio y las cantidades reembolsables al darse de baja en la cooperativa, que tributaba en la base del ahorro. Y por otro lado, esa ganancia nunca la llegaba a cobrar por la insolvencia de la cooperativa, lo que le generaba una pérdida patrimonial posterior de muy difícil compensación dada la sistemática del Impuesto. El resultado final podría ser la tributación por una renta no percibida contraviniendo así principios tributarios constitucionalizados.

Esta situación de injusticia es la que quiere remediar la Norma Foral 2/2014, de 11 de junio, por la que se establece un tratamiento tributa-

rio alternativo para determinadas situaciones postlaborales¹³. Los efectos de esta regulación requieren la opción expresa de los contribuyentes en el plazo de 6 meses desde su entrada en vigor, es decir, hasta el 17 de diciembre de 2014, siempre que la baja en la cooperativa se haya producido con posterioridad al 1 de enero de 2008 y el concurso de acreedores de la cooperativa se haya declarado con posterioridad al 1 de enero de 2013.

Se requiere que el socio haya prestado sus servicios en la cooperativa durante, al menos, cinco años con antelación a la baja de la misma, pero que en ese último periodo no haya ejercido funciones de dirección o administración de la cooperativa, ni haya tenido un porcentaje superior al 20% del capital social. El motivo del impago total o parcial del reembolso puede ser variado: un aplazamiento, un préstamo del socio a la cooperativa, una aportación como socio inactivo, declaración de concurso de acreedores de la cooperativa en los cinco años siguientes a la baja de la cooperativa...

En estos supuestos, las ganancias patrimoniales derivadas de las cantidades a que tuvieran derecho en el momento de la baja en la cooperativa se podrán imputar al mismo momento temporal en que se deba imputar la pérdida patrimonial por el impago. De esta manera, los socios compensarán las pérdidas patrimoniales por la insolvencia con la parte de las ganancias patrimoniales pendientes de integrar en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio de que se trate. El exceso, si lo hubiera, no podrá compensarse¹⁴.

En definitiva, la ganancia obtenida en el momento del cese y la pérdida producida por la incobrabilidad de su crédito contra la cooperativa podrán compensarse entre sí, evitando así un exceso de imposición.

2.2. *Situaciones equivalentes al despido o cese de un trabajador por cuenta ajena*

Además de los anticipos laborales, los socios de trabajo y los socios trabajadores pueden percibir otras rentas que también reciben la cali-

¹³ Boletín Oficial de Bizkaia, núm. 114, de 17 de junio de 2014. En el caso de Álava, se regula mediante la Norma Foral 19/2014, de 18 de junio (Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava, núm. 72, de 27 de junio de 2014). Y en el caso de Gipuzkoa, se recoge en la Norma Foral 14/2014, de 10 de diciembre (Boletín Oficial de Gipuzkoa, núm. 237, de 12 de diciembre de 2014).

¹⁴ No obstante, los socios podrán optar por aplicar el régimen general de integración y compensación de pérdidas patrimoniales previsto en el Impuesto, en sustitución del tratamiento alternativo previsto la Norma Foral 2/2014.

ficación fiscal de rentas del trabajo. El legislador fiscal intenta, de este modo, equiparar fiscalmente situaciones más propias del trabajador por cuenta ajena con el socio de trabajo o el socio trabajador de la cooperativa (Atxabal 2015, 132-133).

Por ejemplo, están exentas, hasta la cantidad de 180.000 euros como máximo, las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. Esta regla propia de un trabajador por cuenta ajena se traslada a los socios de trabajo o socios trabajadores cuando deban darse de baja de forma obligatoria de la cooperativa por causas similares a las que justifican un expediente de regulación de empleo en una sociedad capitalista. Según prevé el artículo 9.5 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del IRPF de Bizkaia, estarán exentas las indemnizaciones que, en aplicación del apartado 2 del artículo 103 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi¹⁵, el socio perciba al causar baja en la cooperativa, en la misma cuantía que la establecida como obligatoria por la normativa laboral para el cese previsto en la letra c) del artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores.

Además, en el caso de Bizkaia únicamente, y por tanto no es trasladable a Álava ni a Gipuzkoa, sobre el exceso sobre la cuantía no exenta de la indemnización percibida por haber superado el límite que marca el Estatuto de los Trabajadores, esto es, sobre la cuantía gravada pueden aplicarse unos coeficientes de imputación del 60% o del 50% siempre que la vinculación con la empresa o la cooperativa haya superado los dos o cinco años, respectivamente. Esto significa que el 40% o el 50% del exceso gravado tampoco tributará. En el caso de Álava y

¹⁵ Artículo 103.2: Cuando por gravedad de las causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o de fuerza mayor que concurren sea necesario, para mantener la viabilidad económica de la cooperativa, reducir con carácter definitivo el número global de puestos de trabajo o el de determinados colectivos o grupos profesionales, la Asamblea General deberá determinar el número e identidad de los socios y socias que habrán de causar baja en la cooperativa. La baja, en estos casos, tendrá consideración de obligatoria justificada, y los socios y socias cesantes tendrán derecho a la devolución inmediata de sus aportaciones al capital social, conservando un derecho preferente al reingreso, si se crean nuevos puestos de trabajo de contenido similar al que ocupaban, en los dos años siguientes a la baja.

En caso de que los socios y socias cesantes sean titulares de aportaciones previstas en el artículo 57.1.b y la cooperativa no acuerde su devolución inmediata, los socios y socias que permanezcan en la cooperativa deberán adquirir estas aportaciones inmediatamente en los términos que acuerde la Asamblea General.

Gipuzkoa, se impide que estos porcentajes de imputación se apliquen sobre el exceso gravado.

De igual manera, el artículo 14.1.f) del Reglamento del IRPF de Bizkaia¹⁶ declara exento el 50% de las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, porque califica estas cuantías como rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. En este supuesto, por tanto, no hay despido o cese del trabajador pero se acuerda entre la empresa y el trabajador la finalización de su relación laboral a cambio de una cantidad. Y nuevamente, se asimilan a la relación laboral, a estos efectos, las relaciones que vinculan a los socios trabajadores y socios de trabajo con sus cooperativas. Por consiguiente, la cuantía que perciba el socio de trabajo o el socio trabajador por acordar la finalización de su relación con la cooperativa estará exenta en un 50%.

2.3. *El socio inactivo o no usuario*

El socio de la cooperativa puede dejar su situación de socio activo, pero en lugar de causar baja en la cooperativa, puede continuar en la misma como socio inactivo o no usuario¹⁷.

En el caso de baja de un socio como socio trabajador o de trabajo, y alta como socio inactivo, desde una perspectiva fiscal, se produce el reembolso de las aportaciones realizadas como socio trabajador o de trabajo, devengándose en ese momento la ganancia o pérdida de patrimonio, a pesar de que el socio no percibe cantidad alguna. Y al mismo tiempo, se produce la inmediata adquisición de la participación como socio inactivo, por un valor equivalente al reembolso obtenido. Igual tratamiento se debe dar a las bajas como socio trabajador o de trabajo y alta como socio colaborador. Por tanto, tributa al darse de baja en la cooperativa y a partir de ahí recibe el tratamiento fiscal de un prestamista cobrando un interés hasta el reembolso definitivo de la aportación.

A su vez, podrá obtener plusvalías por la actualización de sus aportaciones de acuerdo con lo establecido en el artículo 61 de la Ley vasca

¹⁶ Decreto Foral 47/2014, de 8 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Bizkaia (Boletín Oficial de Bizkaia, núm. 76, de 23 de abril de 2014).

¹⁷ A partir de ese instante no tienen derecho a percibir retornos cooperativos, sino que percibirán un interés por sus aportaciones al capital superior al de los socios activos.

de Cooperativas. Esta actualización que perciben los socios inactivos sí dependerá del importe de sus aportaciones.

III. La sujeción al ITPAJD en la modalidad de operaciones societarias del reembolso percibido en caso de baja del socio

Según el artículo 63 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, vasca de Cooperativas, el socio tiene derecho, en caso de baja, a que les sean devueltas las aportaciones que hizo a la sociedad cooperativa en virtud del principio cooperativo de puertas abiertas, tanto de entrada como de salida. El reembolso de las aportaciones supone una reducción de la parte variable del capital social y se llevará a cabo en un plazo que no debe superar los cinco años contados a partir de la baja o un año en caso de fallecimiento.

Se plantea si el reembolso está gravado por la modalidad de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, puesto que las transmisiones como consecuencia del alta en la sociedad sí lo están (Atxabal 2014, 151). Una primera lectura de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, de Bizkaia, que regula el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, parece decantarse por una respuesta afirmativa. El artículo 31 de la NF señala que la disminución de capital es una operación sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias, y no exenta. El artículo 35 indica que el socio es el sujeto pasivo. El artículo 37 establece que la base imponible es el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios. Y el artículo 38 fija el tipo de gravamen en el 1%.

Así las cosas, la reducción de capital sólo tributaría en los casos de devolución de aportaciones a los socios, en los que la base imponible vendrá constituida por el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios¹⁸, sin que se permita deducir los gastos y las deudas. Parece claro, por tanto, que la reducción de capital de una cooperativa

¹⁸ Esta opinión es compartida por el Tribunal Supremo en dos sentencias de 3 de noviembre de 1997, que anulan el artículo 54.3 y el párrafo segundo del artículo 62.b) del Reglamento estatal del Impuesto. En el mismo sentido, aquellas operaciones en las que no se produce una devolución de bienes o derechos, en principio, no da lugar a liquidación porque sólo tributan las reducciones de capital que llevan consigo un traslado o desplazamiento patrimonial. El hecho de no practicar liquidación no se explica por tratarse de una operación no sujeta, sino porque no se produce ninguna transmisión de la sociedad a favor de los socios. Al estar sujeta la operación, se impide su gravamen por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

que no da lugar a devolución de bienes o derechos a los cooperativistas está sujeta y no exenta a OS y, aunque no hay liquidación por ser la base imponible cero, esta sujeción impide que la operación pueda quedar gravada por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (constatación de la DGT de 8 de septiembre de 2004).

No obstante, las cooperativas poseen unas características especiales que justifican un régimen tributario especial (Alonso y Santa Cruz 2016, 75-79) y nos obliga a matizar las afirmaciones anteriores.

3.1. *Diferencia entre capital mínimo y variable*

La sociedad cooperativa tiene un capital social con una doble naturaleza: una parte constante que se fija como mínimo para ser cooperativa, según dispone el artículo 4 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, vasca de Cooperativas, y que se debe reflejar en sus Estatutos sociales [art. 13.1.i) de la Ley]; y otra parte variable en función de las aportaciones de los socios de la cooperativa.

Esta dualidad, por ejemplo, ha llevado a la normativa comunitaria¹⁹ de Sociedad Cooperativa Europea a considerar el capital social mínimo como un recurso propio, mientras que los recursos aportados por los socios que superen ese mínimo como un recurso ajeno. Esta analogía de las aportaciones sociales con los préstamos convencionales se debe a que las aportaciones tienen un vencimiento determinado y se retribuyen con intereses²⁰, deducibles para la sociedad cooperativa a diferencia de los retornos cooperativos. En el ámbito interno, no obstante,

¹⁹ También desde un punto de vista contable sólo considera recursos propios la cifra de capital mínimo de la cooperativa mientras que las aportaciones que conforman la parte variable del capital y que podrán ser objeto de rescate se consideran pasivo, como recurso financiero exigible que es, es decir, como un préstamo especial de los socios a la sociedad, cuya duración está vinculada a la permanencia del socio en el proceso productivo. Ahora bien, la norma tributaria ha dado prevalencia a la calificación jurídico mercantil del capital sobre esta calificación contable (Montero 2016, 24).

²⁰ Además, las aportaciones se remuneran con un tipo de interés como si fuera un recurso ajeno. Este interés se declara por el socio entre sus rendimientos de capital mobiliario por la cesión de capitales a terceros y no como un dividendo consecuencia de la participación en los fondos propios de una entidad. Y la cooperativa se deduce el interés entre sus gastos financieros, antes de la obtención del resultado económico que grava el Impuesto sobre Sociedades. Y si los socios no cobran efectivamente los intereses a que tienen derecho, sino que los capitalizan, se entiende que perciben el rendimiento íntegro del capital que se les reconoce, sujeto a la correspondiente retención, y aportan simultáneamente el rendimiento líquido (previo descuento de las retenciones) al capital de la cooperativa.

tanto el capital mínimo, que la Ley vasca fija en 3.000 euros, como las aportaciones de capital se consideran capital social por la normativa mercantil.

La normativa tributaria de Operaciones Societarias, sin embargo, regula la reducción de capital tomando como modelo la sociedad anónima donde las reducciones de capital raramente se producen. Y desde luego, no tiene en cuenta a las sociedades de capital variable que por su propia naturaleza amplían y reducen el capital continuamente, como las cooperativas o las Sociedades de Inversión de Capital Variable (SI-CAV). Las cooperativas funcionan con parámetros y reglas de funcionamiento distintas de las sociedades de capital (carácter instrumental del capital, protagonismo de las personas y participación democrática, fondos de dotación obligatoria que quedan cautivos para uso de la cooperativa o incluso fines sociales y educativos...).

3.2. *Peor condición del socio cooperativista que el accionista o socio de una sociedad de capital (anónima o limitada)*

Por otro lado, las aportaciones sociales no tienen la consideración de títulos valores en el caso de las cooperativas. Las transmisiones de las aportaciones sociales en las cooperativas se limitan porque la condición de socio se adquiere por la participación personal en el proceso productivo y no en el capital. Por tanto, la transmisión inter vivos o mortis causa sólo será posible a otros socios o a quienes adquieran tal condición, en virtud del artículo 62 de la Ley vasca de Cooperativas.

En las sociedades de capital el socio recupera la inversión con la transmisión de las participaciones del capital y solamente tributa en el IRPF por la diferencia entre el valor de adquisición de la acción y su valor de transmisión. El capital social no varía. Únicamente, si la salida del socio supone una reducción de capital social, se le gravaría por la modalidad de Operaciones Societarias del ITPAJD, situación que se puede producir en sociedades limitadas²¹.

En las cooperativas la salida del socio también se grava como ganancia patrimonial en el IRPF por diferencia entre lo aportado a la cooperativa y lo percibido de la misma, si bien el capital social siempre varía y el socio recupera la inversión con disminuciones del capital so-

²¹ La exclusión de un socio y la separación del mismo conllevan inexcusablemente la amortización de la participación del socio, con la consiguiente reducción de capital social, estando obligada la sociedad a reembolsarle su valor real, por lo que queda sujeta a Operaciones Societarias.

cial. Es decir, el socio no tiene otra posibilidad que salir de la cooperativa reduciendo capital social, lo que le obligaría siempre a tributar por Operaciones Societarias.

Supongamos que un socio se da de baja, con la consiguiente reducción de capital de 10.000 euros, y a continuación un nuevo socio que ocupa su lugar se da de alta y aporta 10.000 euros a la cooperativa, a la finalización de ambas operaciones el capital social no ha variado, es decir, se ha reducido e incrementado en la misma cuantía, y sin embargo, debería tributar por Operaciones Societarias. En las sociedades de capital no se suele dar esta circunstancia, porque normalmente el socio entrante compra al saliente su participación y el capital social no varía.

Cualquier otra forma de distribución al socio no tributa por Operaciones Societarias, sea como distribución de la prima de emisión de acciones²², como distribución de reservas legales o voluntarias, como reparto de dividendos, o como reducción de capital mediante la amortización de acciones²³.

Sin embargo, en las cooperativas estas opciones no existen, salvo el reparto del retorno o de reservas, equivalente al reparto de un dividendo. E incluso, los retornos cooperativos no se consideran rendimientos de capital mobiliario y, por tanto, no están sujetos a retención, cuando se incorporan al capital social, incrementando las aportaciones del socio. Y si bien la distribución a los socios de las reservas de libre disposición de las cooperativas tributan como rendimientos de capital mobiliario derivados de la participación en los fondos propios de cual-

²² En el supuesto de devolución de la prima de emisión al socio aportante, aunque la intuición nos lleve a asimilarlo a una reducción de capital, la ausencia de previsión en las normas forales impide el gravamen de esta operación, por la prohibición de la analogía para extender el hecho imponible más allá de sus términos estrictos.

²³ Se trataría del supuesto en que se reduce el capital mediante la adquisición de acciones propias, adquiriendo la sociedad de capital en primer término las acciones y una vez en su poder, amortizándolas. En este caso, en puridad el socio recibe de la sociedad las cantidades correspondientes en concepto de precio de adquisición del valor, y no en concepto de reducción de capital. Cuando la sociedad amortiza las acciones, reduciendo el capital, el transmitente ya ha dejado de ser socio de la entidad.

De ahí que, a efectos tributarios, se le aplique el tratamiento correspondiente a la compraventa de valores. Según el TS (3 de noviembre de 1997, RJ 1997, 8521) no puede hablarse de transmisión patrimonial alguna de la sociedad a los socios, ni de base sobre la que practicar la liquidación, ni socios de los que predicar la condición de contribuyentes. También, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 11 de marzo de 2009 (JT 2009, 804). Más recientemente, CV V0752-14 de 18 de marzo de 2014 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

quier tipo de entidad, la capitalización de las reservas recibe el mismo tratamiento que los retornos cooperativos capitalizados. En otras palabras, cuando se devuelven las aportaciones del capital, no se diferencia la parte correspondiente a retornos o reservas capitalizados para que no tributen por Operaciones Societarias al tratarse de una remuneración que proviene de los excedentes de la actividad de la cooperativa no repartidos, y no de auténticas aportaciones al capital social.

En definitiva, las ganancias patrimoniales que obtienen los socios de las cooperativas como consecuencia del reembolso de sus aportaciones al capital social de las mismas derivan de la capitalización de retornos cooperativos y, en menor medida, de las actualizaciones de valor de sus aportaciones. Esa capitalización procede de beneficios no distribuidos cuyo reparto no debería estar sometido a Operaciones Societarias. En cambio, en las sociedades de capital los dividendos no se capitalizan sino que suponen la adquisición de nuevas acciones transmitidas generalmente por la sociedad.

Por otro lado, un supuesto distinto es el de baja de un socio trabajador o de trabajo, y alta como socio inactivo, la Hacienda Foral de Bizkaia entiende que, a efectos del IRPF, se produce el reembolso de las aportaciones efectuadas al capital social, devengándose en ese momento la ganancia o pérdida patrimonial, y la inmediata adquisición de la participación como socio inactivo, por un valor equivalente al del reembolso obtenido. ¿Hay una verdadera reducción de capital social que debería estar gravada por la modalidad de Operaciones Societarias? En mi opinión, en este caso no se debe tributar por Operaciones Societarias porque el reembolso del capital no se produce sino que se trata de una ficción legal de la norma fiscal del IRPF.

Por último, tampoco debe haber tributación por la modalidad de Operaciones Societarias la indemnización que percibe el socio trabajador o de trabajo equivalente a la indemnización por despido de un trabajador por cuenta ajena. En este caso, es cierto que se devuelven las aportaciones realizadas pero su calificación fiscal es la de un rendimiento de trabajo exento hasta las cuantías que hemos referido anteriormente. El principio de no estanqueidad impediría establecer dos calificaciones de un mismo hecho en dos impuestos: como rendimiento de trabajo en el IRPF y como reembolso de aportaciones en el ITPAJD.

3.3. *El elemento formalista: la escritura pública*

El hecho imponible está constituido por la reducción de capital de la sociedad. Normalmente, la disminución de capital, al igual que la

ampliación de capital social, constituye un supuesto de modificación estatutaria porque la normativa de Operaciones Societarias está pensando en las sociedades de capital fijo, donde se obliga a modificar los estatutos para variar la cifra de capital social, mediante escritura pública.

El hecho imponible se entiende realizado el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen; por tanto, como regla general, por el otorgamiento de la correspondiente escritura pública cuando ésta sea preceptiva. Sin embargo, la reducción de capital de una cooperativa por devolución de aportaciones del socio que se jubila, por ejemplo, no precisa de escritura pública, ni de modificación estatutaria, ni de inscripción en un registro público, salvo que se reduzca el capital mínimo de la sociedad. En virtud de ese elemento formalista quedarían sujetas al Impuesto las reducciones de capital de todo tipo de sociedades mercantiles, las reducciones de capital de las sociedades civiles, y las reducciones del capital mínimo de cooperativas²⁴.

En este sentido, el artículo 65 de la Norma Foral, a efectos de determinar el devengo en las operaciones societarias, señala que se entenderá por formalización del acto sujeto a gravamen el otorgamiento de la escritura pública correspondiente. No obstante, en aquellos supuestos de operaciones societarias en los que no sea necesario el otorgamiento de escritura pública por no exigirlo la legislación mercantil y registral, por ejemplo, en las comunidades de bienes, se entenderá devengado el impuesto por el otorgamiento o formalización del acto, contrato o documento que constituyan el hecho imponible gravado por este concepto.

IV. Conclusiones

Primera. La mayor parte de las reglas fiscales específicas de los socios cooperativistas no se recogen en la ley del impuesto, sino en una norma con rango reglamentario menor. En el caso de Bizkaia, por ejemplo, estas reglas fiscales se aprueban en una Instrucción, esto es, en una norma con valor interpretativo y no una fuente del Derecho, lo que provoca una inseguridad jurídica para el socio cooperativista puesto que un cambio de criterio interpretativo de los órganos gestores

²⁴ JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier Máximo, *Cómo liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, CISS Praxis, Valencia, 2000, p. 385.

de la Hacienda Pública puede provocar un cambio de las reglas fiscales, sin la intervención del máximo órgano ejecutivo, y mucho menos, del órgano legislativo. No parece el camino más adecuado para regular normas fiscales, desde luego.

Segunda. Como propuesta de lege ferenda, parece más adecuado que los anticipos laborales capitalizados y los intereses capitalizados no tributen en el momento de su generación sino al reembolso de la aportación de capital. La razón sería que, a pesar de que se generan en cada ejercicio, el socio no los llega a percibir en ese momento si no que debe esperar a darse de baja de la cooperativa para cobrar esas cantidades. Por ello entiendo que deberían tributar con el reembolso de la aportación de capital, del mismo modo que sucede con los retornos capitalizados, y en el caso de Gipuzkoa, con los intereses capitalizados contra reservas.

Tercera. Hay que alabar la respuesta que el legislador tributario ha aprobado en 2014 para hacer frente a las consecuencias perniciosas de la crisis económica para el socio de la cooperativa. Así se le permite al socio, que se da de baja y que no va a poder recuperar su aportación a la cooperativa debido a la quiebra de esta última, imputar su pérdida y compensarla con el derecho de cobro del reembolso de la aportación. Se evita el perjuicio que se generaba con anterioridad a la aprobación de estas medidas, porque el socio debía imputarse un ingreso en el momento de la baja de la cooperativa por el importe de las aportaciones que tenía derecho cobrar, y sin embargo, la pérdida generada por la imposibilidad de cobro de esta cuantía se declaraba en un ejercicio posterior sin posibilidad de compensarla con el derecho de cobro del que traía causa. El socio tributaba en un primer momento por una cantidad que nunca llegaba a cobrar y no podía compensar ese quebranto que se le producía, debido a las estrictas reglas fiscales de integración y compensación de rentas.

Cuarta. La obligación de tributar por Operaciones Societarias por la baja de un socio cooperativista debido a que se reduce una parte del capital variable de la cooperativa genera una diferencia de trato respecto a la misma baja de un socio en una sociedad de capital donde transmite su participación sin que lleve aparejada una reducción de capital. Este trato discriminatorio sería contrario al mandato del artículo 129.1 de la Constitución (Atxabal 2014) y a las libertades de circulación de capitales y libre establecimiento que preconiza la Unión Europea. De hecho, la eliminación o exención de la modalidad Operaciones Societarias no podría revertir una vez adoptada, según la Comisión Europea.

V. Bibliografía

- AGUIAR, Nina, APARICIO MEIRA, Deolinda y RAQUEL, Sandra. 2016. «Estudio sobre la eficacia del régimen fiscal cooperativo portugués». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 121: 7-32.
- AGUILAR RUBIO, Marina. 2016. «El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 50: 49-71. doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp49-71>.
- ALONSO RODRIGO, Eva. 2001. *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*. Barcelona: Institut per a la Promoció y la Formació Cooperatives, Generalitat de Catalunya.
- ALONSO RODRIGO, Eva y SANTA CRUZ AYO, Iñaki. 2016. «Identidad, competitividad y creación de empleo: retos para una nueva fiscalidad de las cooperativas de trabajo asociado». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 50: 73-101. doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp73-101>.
- ARNÁEZ ARCE, Vega María y ATXABAL RADA, Alberto. 2013. «Las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social. Aspectos administrativos y fiscales». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 47: 199-228. doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-47-2013pp199-228>.
- ATXABAL RADA, Alberto. 2016a. «La identidad cooperativa como justificación de un tratamiento fiscal diferenciado». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 50: 285-307. doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp285-307>.
- ATXABAL RADA, Alberto. 2016b. «Identifying Co-operatives: the Value of Democracy». *Journal of Co-operative Studies* 148: 13-23.
- ATXABAL RADA, Alberto. 2015. «La fiscalidad de las rentas que obtienen los socios de las cooperativas en el País Vasco». En *Aprendizaje cooperativo sin fronteras. España-México*, coordinado por Arnáez Arce, Vega María, Arrieta Idiákez, Francisco Javier e Izquierdo Muciño, Martha Elba, 127-145. Madrid: Dykinson.
- ATXABAL RADA, Alberto. 2014. «Democracia y jóvenes, una aproximación desde las cooperativas». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 116: 57-76.
- ATXABAL RADA, Alberto. 2014. «La fiscalidad de las cooperativas en el País Vasco». En *Las cooperativas como alternativa económica: una visión de México y España*, coordinado por Gadea Soler, Enrique, Atxabal Rada, Alberto e Izquierdo Muciño, Martha Elba, 135-155. Madrid: Dykinson.
- CALVO ORTEGA, Rafael. 2005. «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica». En *Fiscalidad de las entidades de economía social*, dirigido por Calvo Ortega, Rafael, 33-64. Madrid: Thomson-Civitas.
- CRACOGNA, Dante. 2013. «Estado, cooperativas y legislación cooperativa en la hora actual». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 47: 111-127. doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-47-2013pp111-127>.

- CHAVES ÁVILA, Rafael; SAVALL MORERA, Teresa. 2014. «La insuficiencia de las actuales políticas de fomento de cooperativas y sociedades laborales frente a la crisis en España». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 113: 61-91.
- DE LUIS ESTEBAN, José Manuel. 1996. «El Impuesto de Sociedades y la fiscalidad de las cooperativas». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 23: 33-46.
- DE MIRANDA, José Eduardo; DE SOUZA, Leonardo Rafael. 2016. «Entre el adecuado tratamiento fiscal y el tratamiento fiscal privilegiado: una propuesta de inmunidad tributaria a las sociedades cooperativas en razón de la causa del cooperativismo». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 50: 161-177. doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp161-176>.
- GADEA, Enrique. 2011. «La función económica de la cooperativa y la necesidad de una legislación adecuada». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 45: 285-299. doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-45-2011pp285-299>.
- JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier Máximo. 2000. *Cómo liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*. Valencia: CISS Praxis.
- KRUEGER, Guilherme. 2016. «Cooperativas e madalenas». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 50: 241-283. doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp241-283>
- MONTERO SIMÓ, Marta. 2016. «La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 50: 17-47. doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp17-47>
- MOYA-ANGELER PÉREZ-MATEOS, Marta. 2014. «Las recientes propuestas de reformas europeas en el IVA y su repercusión en las entidades de economía social». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 80: 57-76.
- PALACIOS RONDA, Esteban. 2016. «Indicadores de responsabilidad tributaria en las fundaciones acogidas a la Ley 49/2002. Especial referencia a las fundaciones de competencia estatal». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 88: 127-164.
- PANIAGUA ZURERA, Manuel y JIMÉNEZ ESCOBAR, Julio. 2014. «La necesidad de una legislación cooperativa adecuada: aspectos mercantiles, tributarios y de derecho comunitario». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 81: 61-94.
- PORTELLO NAVARRO, María José. 2014. «La recaudación tributaria y los beneficios fiscales de las cooperativas en el IS. Análisis y evolución». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 82: 253-286.
- RODRIGO RUIZ, Marco Antonio. 2010. «Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 69: 9-25.
- TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. 2010. «Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 69: 53-72.

Derechos de autor

El *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* es una revista de acceso abierto lo que significa que es de libre acceso en su integridad inmediatamente después de la publicación de cada número. Se permite su lectura, la búsqueda, descarga, distribución y reutilización legal en cualquier tipo de soporte sólo para fines no comerciales y según lo previsto por la ley; sin la previa autorización de la Editorial (Universidad de Deusto) o el autor, siempre que la obra original sea debidamente citada (número, año, páginas y DOI si procede) y cualquier cambio en el original esté claramente indicado.

Copyright

The *International Association of Cooperative Law Journal* is an Open Access journal which means that it is free for full and immediate access, reading, search, download, distribution, and lawful reuse in any medium only for non-commercial purposes, without prior permission from the Publisher or the author; provided the original work is properly cited and any changes to the original are clearly indicated.