

Tributación de las cooperativas de segundo grado en los regímenes común y foral¹

(Taxation of second-degree cooperatives in the common State tax system and the Basque regional tax system)

Marina Aguilar Rubio²
Universidad de Almería (España)

doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-59-2021pp129-147>

Recibido: 25.05.2021
Aceptado: 16.09.2021

Sumario: I. Introducción. II. Marco normativo. III. La tributación de las operaciones de constitución de una cooperativa de segundo grado o de incorporación a una ya existente. 3.1. Mediante aportación dineraria. 3.2. Mediante aportación no dineraria o de rama de actividad. IV. Régimen tributario de las cooperativas de segundo grado en función de su clasificación fiscal. 4.1. Cooperativas de segundo grado fiscalmente protegidas. 4.2. Cooperativas de segundo grado con especial protección fiscal. V. Tratamiento de las operaciones con socios y con terceros. VI. Recapitulación. VII. Bibliografía.

Summary: I. Introduction. II. Regulatory framework. III. Taxation of the operations of setting up a second-degree cooperative or of incorporation into an existing one. 3.1. By means of a monetary contribution. 3.2. By means of a non-monetary contribution or contribution of a branch of activity. IV. Tax regime of second-degree cooperatives according to their tax classification. 4.1. Second-degree cooperatives for tax purposes. 4.2. Second-degree cooperatives with special tax protection. V. Treatment of transactions with members and with third parties. VI. Recapitulation. VII. Bibliography.

Resumen: El Sexto Principio Cooperativo establece que las cooperativas sirven mejor a sus socios y al propio movimiento cooperativo trabajando conjuntamente mediante estructuras locales, regionales, nacionales e internacionales. Esta «cooperación entre cooperativas» se ha manifestado habitual-

¹ Versión revisada y adaptada de la conferencia pronunciada por la autora en el Congreso de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo y la Academia Vasca de Derecho: *El principio de cooperación entre cooperativas. Consecuencias jurídicas y económicas derivadas de su aplicación práctica*, celebrado en la Universidad de Deusto, en modo virtual, los días 18 y 19 de noviembre de 2020.

² Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Almería. Email: magui@ual.es.

mente en la creación de cooperativas de segundo o ulterior grado. En este trabajo se analiza la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado, centrándonos en las tres cuestiones que nos parecen fundamentales en este tema: los tributos que gravan la constitución de una cooperativa de segundo grado o la incorporación a una ya existente; el régimen fiscal que corresponde a una cooperativa de segundo grado según su calificación a estos efectos; y, por último, el tratamiento tributario de las operaciones de la cooperativa con socios y con terceros.

Palabras clave: Cooperativas de segundo grado, tributación, Impuesto sobre Sociedades

Abstract: The Sixth Cooperative Principle states that cooperatives best serve their members and the cooperative movement itself by working together through local, regional, national and international structures. This «cooperation among cooperatives» has usually manifested itself in the creation of second or subsequent degree cooperatives. This paper analyses the taxation of second-degree cooperatives, focusing on the three issues which seem to be fundamental in this matter: the taxation of the establishment of a new second-degree cooperative or the incorporation into an existing one; the tax regime which corresponds to a second-degree cooperative according to its qualification for this purpose; and, finally, the tax treatment of the cooperative's operations with members and with third parties.

Keywords: Second degree cooperatives, tax, income tax.

I. Introducción

La utilización de técnicas de concentración empresarial es una herramienta importantísima para las empresas en el contexto actual de mercados globalizados. Las sociedades cooperativas no son ajenas a esta tendencia a la globalización y a la liberalización de las economías, por lo que se hacen necesarias formas empresariales mayores, más competitivas y dinámicas, que permitan mejorar la competitividad y asegurar la supervivencia. Evidentemente, las opciones de integración empresarial no están exentas de riesgos. Se han señalado, como más destacados, el distanciamiento de la base social y la burocratización y obsolescencia del proyecto (Rosembuj 1988, 169). Ello no obstante, parecen más convenientes que problemáticas y, en algunos sectores, como el agroalimentario, resultan imprescindibles no solo para el progreso sino, incluso, para la propia supervivencia en los nuevos mercados.

Nuestro ordenamiento jurídico permite a las cooperativas asociarse entre sí, bajo el mismo principio de cooperación, formando cooperativas de segundo grado que, a su vez, pueden asociarse y constituir nuevas cooperativas de ulterior grado³. En contraposición se ha acuñado legalmente la expresión cooperativas de primer grado para designar a las que no están formadas, salvo excepciones, por otras cooperativas. La cooperativa de segundo grado es una de las figuras que pretende atender la necesidad de una efectiva integración empresarial. La cooperativa de segundo grado constituye un tipo legal de sociedad cooperativa en torno a la cual se organizan la mayor parte de los procesos de integración cooperativa⁴.

La creación de cooperativas de segundo o ulterior grado ha sido la fórmula de cooperación más utilizada por las cooperativas: en pri-

³ Se distinguen de las llamadas genéricamente asociaciones de cooperativas (uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas) que, al amparo del derecho constitucional de asociación, tienen como fin no desarrollar una actividad cooperativizada, sino representar y defender los intereses particulares de sus cooperativas asociadas.

⁴ En la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, se definen como aquellas sociedades cooperativas que se componen de cooperativas de la misma o distinta clase y, en su caso, de socios de trabajo, empresarios individuales y otras entidades, con el objeto de promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de los socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos (art. 77.1). El artículo 146.1 de la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de cooperativas de Euskadi, las define por su objeto, que es «completar, promover, coordinar, reforzar o integrar la actividad económica de las entidades miembros y del grupo resultante en el sentido y con la extensión o alcance que establezcan los estatutos».

mer término, por la tradición normativa y doctrinal (todas las legislaciones que inciden en la materia cooperativa regula esta fórmula como un modelo propio de organización empresarial cooperativa); y, en segundo término, por una denominada interpretación «purista» de algunos principios cooperativos, como el Segundo, de control democrático, que no parecía casar con otras fórmulas de integración cooperativa más profundas como las fusiones (Peris García 2002, 71).

Esta visión ha sido ampliamente superada y no podemos desconocer que el Sexto principio cooperativo viene a establecer que estas sociedades sirven mejor a sus socios y al propio movimiento cooperativo trabajando conjuntamente mediante estructuras locales, regionales, nacionales e internacionales. Este principio de cooperación entre cooperativas ha sido recogido de manera implícita o explícita en todas las leyes sustantivas que regulan las sociedades cooperativas en España.

La regulación actual de las cooperativas de segundo grado en nuestras Leyes más modernas se caracteriza por la amplitud funcional, por lo que la colaboración empresarial podrá ser tan intensa como admitan las entidades que las integran, aunque sin llegar a anular o prescindir de la fisonomía de cada miembro agrupado (Gadea Soler 2010, 252). En cada caso, la determinación concreta del modo de vinculación querida, así como su grado de intensidad, queda reservada a la autonomía de la voluntad en el marco de la amplia configuración del fin social establecido por el legislador (Embido Irujo 1998, 227), por lo que serán los estatutos los que establezcan el grado de vinculación entre las entidades participantes, pudiendo esta limitarse a una mera colaboración o a alcanzar una concentración empresarial en sentido propio (Alfonso Sánchez 2000, 269; Gadea Soler 2010, 252).

Este trabajo tiene como objeto analizar la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado. No es posible, en un trabajo de estas características, tratar todas las cuestiones que pueden surgir y mucho menos hacerlo en profundidad, por lo que nos centraremos en aquéllas que nos parecen de mayor interés. Ello exige acercarnos, al menos, a tres situaciones diferentes que nos parecen fundamentales en el estudio de la cuestión: en primer lugar, los tributos que gravan la constitución de una cooperativa de segundo grado o la incorporación a una ya existente; en segundo lugar, el régimen fiscal que corresponde a una cooperativa de segundo grado según su calificación a estos efectos; y, por último, el tratamiento tributario de las operaciones de la cooperativa con socios y con terceros.

II. Marco normativo

La realidad de las cooperativas de segundo grado se ve afectada, como no, por el panorama legislativo español en materia de cooperativas, donde coexisten dieciséis leyes autonómicas aplicables exclusivamente en su territorio, la ley de sociedades cooperativas estatal, de carácter supletorio, además de algunas leyes consideradas sectoriales. En la medida en que no es posible un análisis pormenorizado de cada una de las normas que inciden en la cuestión, respecto de los aspectos sustantivos, hemos optado por centrar el análisis en la Ley 27/1999, de Cooperativas del Estado (en adelante, LCOOP), como referente general y a la Ley de 11/2019 de Cooperativas de Euskadi (en adelante LCE).

En cuanto al ámbito fiscal, partiremos de la Ley 20/1990, de régimen fiscal de cooperativas estatal, señalando, por supuesto, dónde se regulan esas cuestiones en la Norma Foral 6/2018, de régimen fiscal de cooperativas de Vizcaya (en adelante, NF 6/2018) y las diferencias, en su caso. En ambos supuestos, será de aplicación supletoria, para lo no regulado en ellas la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades estatal y la Norma Foral 11/2013, del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya (LIS y NFIS respectivamente). Por último, cuando nos refiramos a cuestiones que entran en el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, trataremos tanto el Real Decreto Ley 1/1993 que contiene el Texto Refundido estatal como la Norma Foral 1/2001 del impuesto (LITPAJD y NFITPAJD)⁵.

III. La tributación de las operaciones de constitución de una cooperativa de segundo grado o de incorporación a una ya existente

Las operaciones de constitución o incorporación a una cooperativa de segundo grado se pueden realizar a través de aportaciones dinerarias o de rama de actividad.

⁵ Nos referiremos solamente a las normas forales de Vizcaya para no hacer reiteraciones que dificulten la lectura del trabajo, dada la similitud de las regulaciones de las tres forales diputaciones vascas e, incluso, de estas con la legislación fiscal estatal.

3.1. *Mediante aportación dineraria*

Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión entran en el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, quedando exentas de la modalidad de operaciones societarias, lo que no las excluye de cumplir con las formalidades del impuesto⁶. En la modalidad de actos jurídicos documentados, se devenga exclusivamente la cuota fija por la formalización de documentos en escritura pública, al no haberse previsto de forma expresa su exención de acuerdo con el art. 33.1 Ley 20/1990 y dado que el gravamen variable es incompatible con la sujeción a la modalidad de operaciones societarias, del que la cooperativa se encuentra exenta, en atención al 31.2 LITPAJD y al art. 44.1.b) de la NFITPAJD. En lo que respecta a las operaciones de reestructuración empresarial, no están sujetas a la modalidad de operaciones societarias según disponen el art. 19.2 LITPAJD y el 31.2 NFITPAJD para cualquier tipo de entidad, lo que abarca tanto a las cooperativas con algún tipo de protección como las no protegidas. Y están exentas de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados por aplicación del art. 45.I.B.10 y 58.10 de las mismas normas estatal y foral.

De esta manera, únicamente quedan sujetas y no exentas de esta modalidad del impuesto las reducciones de capital y las disoluciones de sociedades si suponen la devolución de aportaciones a favor de los socios, y siempre que no se realicen en el ámbito del Régimen fiscal especial de operaciones de reestructuración empresarial previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

3.2. *Mediante aportación no dineraria o de rama de actividad*

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, el capítulo VII del título VII de la LIS regula el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un

⁶ En el ámbito estatal, en relación a la modalidad de operaciones societarias, exención:

Para las cooperativas protegidas en virtud del art. 33.1. a) Ley 20/1990.

Para las demás cooperativas lo regula también el art. 45.I.B.11 LITPAJD.

Y en el ámbito foral:

Para las cooperativas protegidas en virtud del art. 38.1. a) NF 6/2018.

Para las demás cooperativas lo regula también el art. 58.14 NF LITPAJD.

Estado miembro a otro de la Unión Europea y una regulación semejante contiene el capítulo VII del Título VI de la Norma Foral del mismo impuesto. Al respecto, el artículo 76.6 de la LIS y el 111.1 NFIS establecen que este régimen será aplicable a las operaciones en las que intervinieran contribuyentes del IS, que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones mencionadas.

De acuerdo con lo anterior, el citado régimen especial podría resultar aplicable, en caso de cumplir los requisitos exigidos para ello, a la operación de aportación no dineraria por parte de la sociedad cooperativa a otra.

Estos requisitos serían:

1.º La aportación de una rama de actividad entendida como «conjunto de elementos patrimoniales de activo y pasivo que formen una unidad económica, en sentido de una explotación con organización propia que le permita funcionar con autonomía» (art. 76.4 LIS y en sentido similar, aunque la redacción no coincida literalmente, el art. 101.4 NFIS). Ello no implica necesariamente independencia, al poder estar integrado dicho conjunto patrimonial en otra organización superior pero sí que cabe distinguirla de un «simple bloque patrimonial», cual es el caso de unas fincas que por sí solas no son, en absoluto, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

Esto es, en la medida en que las cooperativas de primer grado dispusieran de una organización de medios materiales y personales que determinaran la existencia de una organización separada y autónoma, en los términos antes referidos, para la realización de la actividad, que aporta a la cooperativas de segundo grado de nueva creación o ya existente —que podrá seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas—, la operación planteada reuniría los requisitos establecidos en el artículo 76.3 LIS y 101.3 NFIS para poder acogerse al régimen fiscal especial previsto tanto en la LIS como en la NFIS.

2.º La existencia de motivos económicos válidos para realizar la operación. No se aplicará el citado régimen tributario cuando la operación realizada tenga como principal objetivo conseguir una ventaja fiscal. Motivos tales como la reestructuración o racionalización de las actividades económicas de las entidades que participan en la operación son los que justifican la neutralidad de la fiscalidad (art. 89.2 LIS y 114.4 NFIS).

El fundamento del régimen especial es conseguir un papel neutral de la fiscalidad en estos supuestos, en el sentido de que la fiscalidad

no sea un freno ni un estímulo en la toma de decisión de las empresas sobre operaciones de reorganización cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos. Por el contrario, cuando la causa que impulsa la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial (Consulta DGT V1023-18 de 24 de abril).

Esto supone, por tanto, que la operación de aportación no dineraria proyectada pueda acogerse al régimen especial de operaciones de reestructuración societaria, por lo que, siguiendo lo dispuesto en el art. 77.1 LIS y el art. 102.1 NFIS, las cooperativas de primer grado no integrarán en las bases imponibles del período impositivo en que se lleve a cabo la operación de reestructuración renta alguna derivada de la transmisión de la mencionada rama de actividad, salvo renuncia por el propio obligado tributario a la aplicación del mismo, a pesar de cumplirse los requisitos legalmente establecidos (arts. 77.2 LIS y 102.2 NFIS).

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la calificación anterior determina la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto. Y ello se complementa con la exención de las operaciones de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Los arts. 19 LITPAJD y 31 NFITPAJD, determinan en su apartado 2 que no estarán sujetas las operaciones de reestructuración. El art. 21 y el art. 33 de estas normas determinan que, a los efectos del gravamen sobre operaciones societarias, tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas, actualmente, en el art. 76 LIS y en el art. 83 NFIS. Y, por último, el apartado 10 del artículo 45.I.B) y el art. 58.10 de las normas reguladoras del ITPAJD a nivel estatal y foral respectivamente, declaran exentas de este impuesto las operaciones societarias a que nos referíamos en el art. 19.2, y 31.2 en el ámbito foral, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados.

Conforme a la normativa expuesta, y dado que la operación de aportación no dineraria de rama de actividad para constituir o integrarse en una cooperativas de segundo grado tiene la consideración de operación de reestructuración, siempre que se realice por motivos económicos válidos, dicha calificación conlleva, a efectos del ITPAJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto,

lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Es de capital importancia para las entidades participantes ajustarse a los requisitos regulados en el art. 76 LIS para ser considerada operación societaria exenta. De otro modo, las Comunidades Autónomas, sujetos activos del ITPAJD pueden girar liquidaciones por este tributo. Estos requisitos se recogen en el art. 101 NFIS.

Si esta aportación es de terrenos, entraría en juego el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana El art. 104.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y el art. 1.2 de la Norma Foral 8/1989 del mismo impuesto, establecen que aquellas aportaciones de terrenos que efectúen las cooperativas de base que tengan la consideración de rústicas a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles no estarán sujetas al IIVTNU.

No obstante, si entre los terrenos aportados existiera alguno que tuviera la consideración de urbano de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos anteriores, la disposición adicional segunda de la LIS regula el régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo la no sujeción al impuesto con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de la LIS, a excepción de las relativas a terrenos que no se hallen integrados en una rama de actividad. Esta misma previsión se contiene en el apartado 3 del art.2 de la NFIIVTNU.

En consecuencia, en la medida en la que concurran las circunstancias descritas, se producirá el no devengo y, por tanto, la no sujeción al IIVTNU, pero ello no obsta a que, en la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor, no se ha interrumpido por causa de tal transmisión. Y, por supuesto, si la transmisión de inmuebles urbanos no se considera integrada en una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, nos encontraremos ante una operación sujeta al IIVTNU.

Asimismo, es preceptiva la comunicación ante el ayuntamiento, previa a la inscripción en el Registro de la Propiedad de un documento que contenga el acto o contrato.

IV. Régimen tributario de las cooperativas de segundo grado en función de su clasificación fiscal

De acuerdo con el art. 35 Ley 20/1990 (que corresponde al 42 NF 6/2018, de igual redacción), para la calificación fiscal de la cooperativa de segundo grado, necesitamos ponderar tres elementos:

- 1.º Para disfrutar de los beneficios inherentes a la condición de protegida, si incurre o no en alguna causa de pérdida de la condición de protegida de las enumeradas en el art. 13 Ley 20/1990, que es el 12 NF 6/2018 con ligeras diferencias que ahora anotaremos en lo que nos interesa.
- 2.º Para disfrutar de los beneficios inherentes a la especial protección, si sus asociadas son cooperativas protegidas, especialmente protegidas, o ambas. Asimismo, si tiene socios que no sean cooperativas.
- 3.º Que, en todo caso, les serán de aplicación los preceptos de la Ley (o de la Norma Foral en su caso) del Impuesto sobre Sociedades que corresponda en lo no regulado en estas leyes.

Se distinguen, pues, dos situaciones: la cooperativa de segundo grado fiscalmente protegida debe cumplir (ella misma) los requisitos del art. 13 Ley 20/1990 o 12 NF 6/2018; mientras que le será de aplicación la regulación de las especialmente protegidas cuando sus cooperativas de base lo sean, esto es, serán estas las que deban cumplir los requisitos establecidos en los arts. 7 a 12 Ley 20/1990 o 4 a 10 NF 6/2018⁷.

La tipificación de las cooperativas como protegidas o especialmente protegidas no requiere declaración administrativa expresa, ni de los Registros de Cooperativas ni siquiera de la Administración Tributaria, debiendo la cooperativa a la vista de lo establecido aplicarse el régimen general cuando no se cumplan las circunstancias tipificadas (art. 37 Ley 20/1990 y art. 14 NF 6/2018).

La Inspección de los Tributos es el órgano facultado para comprobar que concurren las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos y, en otro caso, determinar la aplicación del régimen tributario general practicando la

⁷ Los requisitos son específicos para las distintas categorías de cooperativas que pueden ser especialmente protegidas. en el ámbito estatal, estas categorías son: de trabajo asociado, agroalimentarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumidores y usuarios. en el ámbito foral no están recogidas las cooperativas del mar y sí las de enseñanza y de viviendas.

regularización pertinente (art. 38 Ley 20/1990). Según esto, la incurción en alguna de estas causas de pérdida de protección fiscal no es una infracción tributaria tipificada por lo que no conlleva ningún tipo de sanción. La única consecuencia sería la pérdida de los beneficios fiscales asociados a la condición de fiscalmente protegida y la necesidad de regularización de la situación tributaria si, al momento de realizar las obligaciones tributarias que correspondan, no se había conocido el incumplimiento de los límites del art. 13 Ley 20/1990 o del art. 12 NF 6/2018.

4.1. *Cooperativas de segundo grado fiscalmente protegidas*

Así, ante la variedad y heterogeneidad de los requisitos exigidos en estos preceptos a las cooperativas para ser protegidas, nos hemos centrado en los cuatro que, creemos, pueden presentar mayores problemas para las cooperativas de segundo grado:

- a) Las operaciones con terceros (ap. 10 art. 13 Ley 20/1990 y art. 12 NF 6/2018):

La mayoría de las cooperativas realizan diversas operaciones con terceros por su actividad en el mercado que podrían superar el 50 por ciento del total de operaciones. En efecto, el art. 13.10 Ley 20/1990 y 12.10 NF 6/2018 establece como causa de pérdida de la condición de protegida: «La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes»⁸.

Por lo tanto, la cooperativa debe:

1. Cumplir con el límite dispuesto en la norma sustantiva que le resulte de aplicación.

A estos efectos, habrá que tener en cuenta que las leyes autonómicas regulan, en ocasiones, supuestos específicos de operaciones que tendrán la consideración de operaciones internas o actividad cooperativizada. Entre estos supuestos se cuentan, por ejemplo: las operaciones de venta o presta-

⁸ El ap. 10 de la ley estatal continúa: «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 realiza. 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».

ción de servicios para el consumo de sus socios o personas con las que sus socios convivan; las operaciones derivadas de acuerdos intercooperativos; o las operaciones de venta de productos o materias desde las cooperativas a las explotaciones de sus personas socias.

2. No superar el 50 por ciento del total de sus operaciones con operaciones con terceros.

Este límite viene referido al total de operaciones de la cooperativa y es lo que ha solido controlar la correspondiente Administración Tributaria. No obstante, cada vez es más frecuente que también controlen de forma previa el cumplimiento de la norma sustantiva de tal forma que, si en esa regulación autonómica el límite es distinto del 50 por ciento podemos encontrar diferencias. La LCE distingue el porcentaje máximo autorizado en función del tipo de cooperativa.

Es destacable, no obstante, la posibilidad establecida por la Ley 20/1990, de solicitar un régimen de excepción de estos límites que podrán autorizar los Delegados de Hacienda. En el caso de Vizcaya, será el Director General de Hacienda, mediante resolución escrita y motivada, quien podrá autorizar que no se apliquen los límites previstos en los artículos anteriores, para la realización de operaciones con terceros no socios cuando, como consecuencia de circunstancias excepcionales no imputables a la propia cooperativa, esta necesite ampliar dichas actividades por plazo y cuantía determinados (art. 13 NF 6/2018).

- b) La contabilización separada de estas operaciones (ap. 10 art. 13 Ley 20/1990):

En el ámbito estatal, el art. 13.10 de la ley 20/1990 considera causa de pérdida de la condición de protegida el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de las operaciones con terceros.

Para cumplir el mandato de contabilización separada de resultados con socios y con terceros, el citado art. 13 remite al cumplimiento de la obligación establecida en la normativa sustantiva, por lo que solo si esta lo contempla se incumpliría el requisito. Sin embargo, hay que tener en cuenta que la D.A.6.^a de la Ley 27/1999 estableció que las cooperativas que no separaran resultados (incluso si su normativa lo permitía) perderían la condición de fiscalmente protegidas.

El art. 13.10 exige para la protección fiscal el cumplimiento de la contabilización separada de los resultados derivados de las operaciones con terceros, no el de todas las exigencias contables derivadas de la normativa legal y reglamentaria. Por tanto, no cualquier incumplimiento acarrearía la pérdida de la protección fiscal. En este punto nos remitimos al capítulo que analiza esta cuestión.

No obstante, sí queremos resaltar que en este punto se ve claramente el llamado *divorcio* entre las leyes sustantivas de cooperativas y la ley fiscal fruto de las incesantes reformas llevadas a cabo en las leyes españolas de cooperativas, que no se han visto acompañadas por una reforma en el régimen fiscal en el mismo sentido. Así, muchas leyes autonómicas autorizan la contabilidad única provocando que las cooperativas que intentan aprovechar su régimen sustantivo en este punto corren el riesgo de perder los beneficios fiscales previstos en la Ley 20/1990. Ello unido a la atenuación de la tributación de las sociedades de capital en España da como resultado que pueda resultar más beneficioso para ellas aplicar el régimen general.

Sin embargo, la LCE no exige la contabilización separada y tampoco se contempla en la NF 6/2018 que regula su régimen fiscal.

- c) El destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados de estas operaciones (ap.1 art. 13 Ley 20/1990 y art. 12 NF 6/2018):

La consideración de las actividades de la cooperativa de segundo grado como operaciones con terceros implica, generalmente, que un porcentaje considerable de los rendimientos deben destinarse al Fondo de Reserva Obligatorio, de acuerdo con las leyes sustantivas que sean de aplicación y sus propios Estatutos.

Así, el art. 70.2 a) de la LCE establece que se destinarán al Fondo de Reserva Obligatorio y a la contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público al menos una cuantía global del 30 por ciento de los excedentes disponibles, de los cuales irá al como mínimo 20 por ciento al Fondo de Reserva Obligatorio⁹.

En el caso de que las operaciones fueran calificadas como operaciones con socios, los porcentajes destinados a fondos suelen

⁹ Recordemos que no tienen obligación de separar resultados.

ser muy inferiores y el resto podría destinarse a retornos o reservas de libre disposición.

d) La participación en sociedades mercantiles (ap. 9 art. 13 Ley 20/1990 y art. 12 NF 6/2018):

Implica que, para no perder la protección fiscal:

- Se puedan tener participaciones inferiores al 10 por ciento del capital social de una mercantil, sin ningún problema a nivel estatal y en Vizcaya hasta el 25 por ciento.
- Se puedan poseer participaciones de hasta el 50 por ciento del capital social en Vizcaya y hasta el 40 por ciento en el régimen general, pero entonces, debe justificarse que estas entidades realizan actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa, esto es, que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de las cooperativas. Y con base en todo ello, obtener una autorización de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda en el régimen general o del Director General de Hacienda en el marco foral.

Pero el conjunto de todas las participaciones no puede exceder del 50 por ciento de los recursos propios de la cooperativa (esto es igual en las dos regulaciones).

4.2. *Cooperativas de segundo grado con especial protección fiscal*

Por su parte, para que una cooperativa de segundo grado pueda ser considerada como especialmente protegida, las cooperativas socias deberán tener tal calificación, según lo dispuesto en los citados arts. 35 Ley 20/1990 y 42 NF 6/2018. Esto es así porque el sistema de protección fiscal exige algunos requisitos referidos a las distintas categorías de cooperativas que las cooperativas de segundo grado no pueden cumplir con sus requisitos por sí mismas, por lo que resulta lógico que el legislador haya ligado la especial protección fiscal, no al cumplimiento por parte de la cooperativa de los requisitos necesarios para la obtención de dicho régimen, sino a la condición fiscal de sus socios¹⁰.

¹⁰ Esta regulación enfatiza «el carácter meramente instrumental de las cooperativas de base que puede tener este tipo de cooperativas, y que claramente, la ley le supone» (Alguacil Marí 2017:11).

Aquí lo que resulta interesante es saber qué pasa cuando una cooperativa de segundo grado integra cooperativas con distinto grado de protección fiscal o cuando alguna de las cooperativas de base pierde la calificación. Es este caso, la bonificación contemplada en el art. 34.2 Ley 20/1990 y art. 26 de la NF 6/2018 (del 50 por ciento de la cuota íntegra de Sociedades) se aplicará exclusivamente sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas. Esto significa que las cooperativas de segundo grado serán tratadas, en términos generales, como cooperativas protegidas, aunque podrán aplicar la bonificación prevista para las especialmente protegidas a la parte proporcional de los resultados que provengan de sus operaciones con sus cooperativas socias que tengan este carácter.

V. Tratamiento de las operaciones con socios y con terceros

El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas es otra cuestión relevante en el ámbito de estas sociedades, puesto que las cooperativas son entidades en cuya esencia está mantener constantes relaciones económicas con sus socios. Desde el punto de vista mercantil, las operaciones entre las cooperativas y sus socios son consustanciales a la propia naturaleza de estas sociedades. Por ejemplo, ya hemos comentado que las cooperativas agrarias adquieren bienes o servicios de sus socios para su posterior distribución, con o sin transformación. Las cooperativas aparecen como intermediarias entre los socios y el mercado (Alguacil Marí 2012, 4). Las operaciones cooperativizadas están dentro del curso normal del negocio de lo que se deduce que estas no actúan como entidades independientes de aquéllos; que tienen como objetivo maximizar el bienestar de sus socios y que los contratos de compraventa, prestación de servicios o trabajo se ven mediatizados por la relación societaria conectada con ellos, lo que debería determinar una forma de fijación del precio distinta a las del mercado.

En este punto debemos preguntarnos si las operaciones de la cooperativa con sus socios deben tratarse del mismo modo que las operaciones vinculadas. Si la cooperativa es una mera gestora de los intereses de los socios, los mismos mantienen la titularidad de los bienes que se le encargan a la cooperativa para su gestión. Sin embargo, no puede decirse que esta tesis se acoja de forma pura y nítida. Por un lado, porque no puede negarse la interposición de la persona jurídica de la cooperativa entre el socio y el mercado. Por otro, porque de ser así no existirían criterios diversos para la valoración de las operaciones con los

socios. Existe una norma especial de valoración en el art. 17 NF 6/2018 de aplicación cuando la operación se realiza con socios en el marco de las actividades propias de su objeto social por lo que, en general las operaciones de la cooperativa con sus socios quedarán excluidas del régimen de operaciones vinculadas (Alguacil Marí 2017, 13).

En el mercado de las operaciones cooperativizadas nos encontramos, básicamente, con tres conceptos de valor: valor de mercado, precio efectivo y valor real de liquidación. Las operaciones entre la cooperativa y sus socios son genuinas del modelo cooperativo y entran dentro del curso normas del negocio, distinguiéndose así de las operaciones vinculadas que persiguen disminuir la tributación. El precio utilizado en las operaciones cooperativizadas difiere del de mercado, ya que éste es el objetivo normal de este tipo societario. No obstante lo dicho, el art. 15 Ley 20/1990 y el art. 17 NF 6/2018 disponen, en su ap. 1, que: «Las operaciones realizadas por la cooperativa con sus socios en el desarrollo de sus fines sociales se computarán por su valor de mercado»¹¹. El tenor de esta norma coincide con lo establecido por la LIS y por la NFIS para las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas. Según esto, en el caso de que el valor contabilizado de las operaciones del socio con la cooperativa superase el de mercado, habría que practicar un ajuste extracontable por la diferencia de valor, dado que ni la LIS ni la NFIS permiten deducirse cantidades contabilizadas que excedan del valor de mercado. En estos casos, el exceso que perciben los socios es un retorno, calificado como dividendo, que constituye un rendimiento de capital mobiliario en el IRPF que deberán incorporar a sus bases imponibles del ahorro en este impuesto. En el supuesto de que tales operaciones se realicen por debajo del valor de mercado, los socios podrán imputarse como renta la diferencia entre el valor real y el valor de mercado de la transacción.

Pero también hay una amplia lista de supuestos en los que se excluye la aplicación del valor de mercado. Así, por ejemplo, tenemos las operaciones que realizan las cooperativas agroalimentarias que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios. En estos supuestos, se aplicará a la operación su precio efectivo con este límite: «que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad» (art.15.3 Ley 20/1990 y art. 17.3 NF 6/2018).

En cualquier caso, las reglas de valoración de estos preceptos se aplicarán a las operaciones realizadas entre la cooperativa y sus socios

¹¹ La única diferencia entre ambos preceptos es que la norma vasca contiene la mención «y socias».

en el desarrollo de sus fines sociales. Por su parte, las operaciones con socios que, cumpliendo los requisitos del art. 18 LIS o del art. 42 NFIS, no constituyan realización del objeto social, se considerarán operaciones vinculadas, y seguirán el régimen jurídico contenido en estos preceptos, los cuales establecen en su ap. 1 que: «Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado» y que se entenderá por valor de mercado el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

A este respecto, ni la Ley 20/1990, ni la NF 6/2018 reflejan ninguna especialidad del régimen fiscal de estas operaciones en el seno de las cooperativas de segundo grado, por lo que resultan de aplicación los arts. 15 y 17 de cada una de ellas, respectivamente. Ahora bien, sí hay que remarcar que los socios de las cooperativas de primer grado no lo son *per se* de la de segundo grado y las relaciones que esta pueda tener directamente con ellos pueden ser consideradas operaciones con terceros. Esto mismo sucede con las operaciones que realicen entre sí los socios de las distintas cooperativas de primer grado agrupadas en la cooperativa de segundo grado¹².

Ello implica que haya operaciones realizadas en el seno de la cooperativa de segundo grado o que tengan su razón de ser en su existencia que, jurídicamente, se consideren operaciones con terceros, lo que repercute en su tributación en dos sentidos posibles ya reseñados: el primero es que pueden suponer la pérdida de la protección fiscal que le correspondiera si se superan los límites establecidos en la Ley 20/1990 o en la NF 6/2018; el segundo es que los resultados que provengan de las mismas se considerarán extracooperativos, tributando, en consecuencia, al tipo general del Impuesto sobre Sociedades que corresponda.

VI. Recapitulación

En términos generales, las cooperativas de segundo grado reproducen el esquema de las de primer grado. Así, si incurrir en alguna causa de las previstas que acabamos de citar, pierden el derecho a la aplica-

¹² Sobre esta cuestión Alguacil Marí (2017:10) afirma que, «en principio, estas operaciones se considerarían «operaciones con terceros» [...] y la realización de las mismas podría estar en el mismo núcleo de los motivos para constituirla, por lo que en ocasiones, serán, incluso, la parte más importante de las operaciones realizadas por la cooperativa de segundo grado».

ción del régimen especial, pasando a tributar según el régimen general del Impuesto; si estuvieran constituidas por cooperativas protegidas o especialmente protegidas participan de los beneficios correspondientes a estas categorías; y si estuvieran asociadas simultáneamente cooperativas con distinto grado de protección, gozarán de los beneficios de cada tipo en proporción a las operaciones realizadas con cada una de las cooperativas asociadas.

A pesar de estar exentas las operaciones de constitución de la sociedad de segundo grado en el ITPAJD, deberán cumplirse las formalidades del impuesto presentado la autoliquidación correspondiente. Asimismo, de la constitución de la sociedad se derivan otros trámites como la solicitud de NIF; la declaración censal de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores; y la declaración de matrícula en el IAE.

Tendrán derecho a los beneficios fiscales de las cooperativas fiscalmente protegidas las cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las causas de pérdida de protección fiscal señaladas en los arts. 13 Ley 20/1990 y 12 NF 6/2018 disfrutarán de los beneficios fiscales previstos en el art. 33 de la ley estatal y los arts. 15 y siguientes de la NF 6/2018.

No obstante, que la cooperativa de segundo o ulterior grado pueda disfrutar de los beneficios fiscales de las cooperativas especialmente protegidas, no depende del cumplimiento de requisitos por su parte, sino de que las cooperativas que asocie tengan esa condición. Por tanto, serán las cooperativas de primer grado socias de las de segundo o ulterior grado las que tengan que cumplir los requisitos establecidos en la Ley 20/1990 o en la NF 6/2018 para ser consideradas especialmente protegidas. En el momento que una de las cooperativas socias, incumpla alguno de estos requisitos, perderá la calificación fiscal de especialmente protegida, lo que supondrá que la cooperativa de segundo grado no podrá aplicarse los beneficios fiscales asociados a las mismas, al menos en la proporción que corresponda a los resultados derivados de las operaciones con la cooperativa que deja de ser especialmente protegida.

Junto a las ventajas fiscales específicas recogidas en la Ley 20/1990 y en la NF 6/2018, la aplicación de las bonificaciones previstas en la LIS y en la NFIS, dentro del régimen general o de otros regímenes especiales, se podrá llevar a cabo siempre y cuando dichos beneficios no sean incompatibles con los establecidos en las primeras.

VII. Bibliografía

- AGUILAR RUBIO, Marina. 2016. «Análisis crítico de la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado como fórmula de integración». *REVESCO Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 126: 118-132.
- ALFONSO SÁNCHEZ, Rosalía. 2000. *La integración cooperativa y sus técnicas de realización: La cooperativa de segundo grado*. Editorial Tirant lo Blanch: Valencia.
- ALGUACIL MARÍ, María Pilar. 2017. «Régimen tributario de los grupos cooperativos en Euskadi». *Forum Fiscal, la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 237: 1-18.
- ALGUACIL MARÍ, María Pilar. 2012. «Tratamiento fiscal de las operaciones de las cooperativas con sus miembros». *Instituto de investigación en Economía social y cooperativa de la Universidad de Valencia*: 1-15.
- EMBID IRUJO, José Miguel. 1998. «Problemas actuales de la integración cooperativa». *Revista de Derecho Mercantil*. n.º 227, l: 7 y ss.
- GADEA SOLER, Enrique. 2010. «Crisis e intercooperación: las cooperativas de segundo o ulterior grado como instrumento de colaboración empresarial». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*. Deusto. n.º 44: 251-262.
- GARRIDO PULIDO, Tomás, Puentes Poyatos, Raquel y Navarro Heras, Emilio. 2007. «Fiscalidad de las cooperativas de segundo grado». *Revesco. Revista Española de Estudios cooperativos*. n.º 91: 77-10.
- PERIS GARCÍA, Purificación. 2002. «Los procesos de concentración y de integración cooperativa y su tributación: Especial referencia a las fusiones y a la creación de grupos cooperativos». *CIRIEC- España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 13, p. 69-109.
- ROSEMBUJ, Tulio. 1988. «Economía de la cooperativa de segundo grado». *Anuario de Estudios Cooperativos*. Deusto, n.º 1: 166-182.

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.