

Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo

International Association of Cooperative Law Journal

No. 64/2024

DOI: <https://doi.org/10.18543/baidc642024>

ARTICLES / ARTÍCULOS

Principales diferencias de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades en territorio de régimen común y en los Territorios Históricos del País Vasco. Algunas reflexiones y propuestas

Main differences of Cooperatives in Corporate Tax in common regime territory and in the historical territories of the Basque Country. Some reflections and proposals

Iván Zaldúa Azkuenaga

doi: <https://doi.org/10.18543/baidc.2872>

Recibido: 30.10.2023 • Aceptado: 10.06.2024 • Fecha de publicación en línea: Julio de 2024

Derechos de autoría (©)

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.

Principales diferencias de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades en territorio de régimen común y en los Territorios Históricos del País Vasco. Algunas reflexiones y propuestas

(Main differences of Cooperatives in Corporate Tax in common regime territory and in the historical territories of the Basque Country. Some reflections and proposals)

Iván Zaldua Azkuenaga¹
Universidad de Deusto (España)

doi: <https://doi.org/10.18543/baidc.2872>

Recibido: 30.10.2023

Aceptado: 10.06.2024

Fecha de publicación en línea: Julio de 2024

Sumario: I. Introducción: una breve referencia histórica. II. Régimen fiscal de las cooperativas: Principales diferencias entre la regulación de la Ley 20/1990 y de las Normas Forales. 2.1. Cooperativas no protegidas. 2.2. Cooperativas protegidas y especialmente protegidas. III. Cooperativas de segundo grado: régimen tributario en función de su clasificación a efectos fiscales. 3.1. Cooperativas de segundo grado fiscalmente protegidas. 3.2. Cooperativas de segundo grado especialmente protegidas. IV. Los Grupos de sociedades cooperativas. 4.1. Cuestiones generales. 4.2. Aplicación del Régimen. 4.3. Base imponible y cuota tributaria consolidada. V. Operaciones Vinculadas. VI. Algunas reflexiones. VII. Bibliografía.

Summary: I. Introduction: a brief historical reference. II. Tax regime for cooperatives: Main differences between the regulation of Law 20/1990 and the Foral Regulations. 2.1. Unprotected cooperatives. 2.2. Protected and specially protected cooperatives. III. Second-degree cooperatives: tax regime based on their classification for tax purposes. 3.1. Tax protected second-grade cooperatives. 3.2. Specially protected second-degree cooperatives. IV. Groups of cooperative societies. 4.1. General issues. 4.2. Application of the Regime. 4.3. Tax base and consolidated tax quote. V. Related-Parties' transactions. VI. Some thoughts. VII. Bibliography.

¹ Abogado y doctorando de la Universidad de Deusto. Email: i.zaldua@deusto.es

Resumen: El régimen fiscal de las sociedades cooperativas se erige en uno de los mecanismos en manos del legislador para cumplir con el mandato constitucional dispuesto en el artículo 129.2 CE. En el presente artículo se pretende realizar un resumen del régimen fiscal de las Cooperativas en el País Vasco, en sus tres territorios históricos, en comparación con el régimen aplicable en el territorio de régimen común. En particular, se analizará la regulación fiscal vasca de las cooperativas de segundo y ulterior grado, la consolidación fiscal como régimen especial para acometer procesos de integración cooperativa y la problemática existente en relación con el régimen de operaciones vinculadas. Se pretende también realizar una reflexión con el fin de plantear alternativas que puedan hacer más atractiva, desde el punto de vista tributario, la utilización de las sociedades cooperativas fuera de los sectores tradicionales, adaptándolas a la nueva economía.

Palabras clave: fiscalidad de cooperativas en Euskadi; cooperativas de segundo grado; grupos fiscales; operaciones vinculadas.

Abstract: The tax regime of cooperative societies is one of the mechanisms in the hands of the legislator to comply with the constitutional mandate provided in article 129.2 CE. This paper aims to provide a summary of the tax regime of Cooperatives in the Basque Country, in its three historical territories, in comparison with the regime applicable in the common regime territory. In particular, the Basque fiscal regulation of second- and subsequent-degree cooperatives, fiscal consolidation as a special regime to undertake cooperative integration processes and the existing problems in relation to the related-party operations regime will be analysed. It is also intended to carry out a reflection to propose alternatives that can make the use of cooperative societies outside of traditional sectors more attractive, from a tax point of view, adapting them to the new economy.

Keywords: taxation of cooperatives in The Basque Country; second-degree cooperatives; tax groups; related parties' transactions.

I. Introducción: una breve referencia histórica

El régimen fiscal especial de las sociedades cooperativas no es sino un mecanismo para fomentar el uso de este tipo de entidades en cumplimiento del mandato constitucional a los poderes públicos.

Tanto en la Exposición de Motivos de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las Cooperativas aplicable en Territorio de Régimen Común como en la Exposición de Motivos y Preámbulos de las correspondientes Normas Forales² de los tres Territorios Históricos del País Vasco, se hace especial referencia a las características especiales de este tipo de sociedad en su condición de entes asociativos y su función social, lo que justifica la existencia de un régimen fiscal especial que las incentive.

Resulta recomendable, por tanto, hacer una breve referencia histórica a la evolución de la normativa fiscal de las Cooperativas para comprender su sentido y esencia.

Desde la Ley de 27 de marzo de 1900, reguladora de las Contribuciones de Utilidades de las Riqueza Mobiliaria, que eximía de tributación a las Cooperativas de Crédito, Producción y Consumo de las clases obreras, pasando por las Leyes de 1906, que concedían beneficios tributarios a los Pósitos de Pescadores y a los Sindicatos Agrícolas, fue característica de aquella época la concesión de beneficios fiscales para algunas Cooperativas, eso sí, atendiendo más a la condición de sus asociados que a la propia actividad. Las Leyes de Cooperación de 1931 y de 1942 confirmaron las exenciones concedidas por la normativa anterior, aunque de forma imprecisa.

La falta de concreción de los incentivos fiscales, así como la dispersión de las disposiciones normativas que las regulaban, provocaron situaciones de incertidumbre y falta de seguridad jurídica, situación que llevó al legislador español a articular el régimen fiscal de las Cooperativas de forma unitaria. Así, el 9 de abril de 1954, se aprueba el primer Estatuto Fiscal de las Cooperativas en el que se clasifican las mismas en dos grupos:

- (i). Cooperativas protegidas: aquellas con beneficios fiscales.
- (ii). Cooperativas no protegidas.

La diferencia entre unas y otras se fijaba en base a la capacidad económica de sus socios (pequeños agricultores, artesanos etc.),

² Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, del Territorio Histórico de Araba; Norma Foral Bizkaia 6/2018, de 12 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia y Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

así como a la actividad desarrollada, excluyéndose de la protección a aquellas Cooperativas que desarrollaran procesos industriales complejos etc.

Las reformas tributarias posteriores (1957 y 1964) hacen necesaria la aprobación de un nuevo Estatuto Fiscal para adaptar la regulación de las Cooperativas a los nuevos textos refundidos de los distintos impuestos. Llegamos así al Decreto 888/1969, de 9 de mayo, Estatuto Fiscal que, en su Exposición de Motivos determina una serie de directrices en relación con el régimen fiscal de las Cooperativas:

- (i). Las Cooperativas están sometidas al derecho fiscal general;
- (ii). Por cuestiones de técnica tributaria, las especiales características de las cooperativas deben tenerse en cuenta; y
- (iii). Razones de política social deben llevar a la especial protección de determinadas Cooperativas en atención a la condición de sus socios y a las actividades que desarrollen.

En el Estatuto Fiscal de 1969 se mantiene la clasificación de cooperativas, protegidas y no protegidas, introducida por el primer Estatuto de 1954 en atención a la capacidad económica de la propia Cooperativa y a la de sus socios. También se establece en este Estatuto la exigencia del principio mutual como elemento determinante para poder aplicar el régimen especial.

Las ulteriores modificaciones legislativas van despojando al Estatuto Fiscal de 1969 de su alcance y contenido hasta que la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su Disposición Transitoria Cuarta, ordena remitir a las Cortes (antes del día 31 de diciembre de 1979) un proyecto de Ley sobre el régimen fiscal de las Cooperativas, mandado que resulta incumplido, dictándose en su lugar una Orden Ministerial³ de adaptación de las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades a las Cooperativas.

En aquellos años, la legislación sustantiva que regulaba las Cooperativas⁴ fue intensamente afectada por la nueva situación política, no satisfaciendo los intereses generales y de índole general, a lo que había que sumar el mandato constitucional dispuesto en el artículo 129.2 de fomentar el cooperativismo mediante una legislación adecuada. A partir de entonces, los anteproyectos y proyectos legislativos sobre el régimen cooperativo general o sustantivo se suceden, sin que ninguno llegue a prosperar por razón de los sucesivos cambios de legislatura. En

³ Orden Ministerial de 14 de febrero de 1980.

⁴ Ley 52/1974, de 19 de diciembre, General de Cooperativas y su Reglamento de desarrollo, de 16 de noviembre de 1978

este contexto, por parte del Ministerio de Economía y Hacienda se decidió aplazar la elaboración de una norma sobre el régimen fiscal de las Cooperativas hasta que no se conociese, de manera clara, cuál iba a resultar su regulación sustantiva.

Por otra parte, el Estado de las Autonomías fue dibujando un nuevo escenario ya que diversas Comunidades Autónomas, en el uso de las competencias normativas asumidas sobre la materia, fueron aprobando sus propias Leyes sobre Cooperativas⁵. De esta forma, la regulación fiscal se enfrenta a un nuevo problema: establecer un régimen tributario único para distintos regímenes sustantivos.

La promulgación de la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas introdujo una de las principales novedades: la posibilidad de que las Cooperativas pudieran realizar operaciones con terceros no socios, incluso no concurriendo circunstancias excepcionales. El motivo de dicha apertura se debió a la necesidad de mantener un volumen de actividad suficiente para poder competir en el mercado, eso sí, condicionado a que los resultados, positivos o negativos, obtenidos como consecuencia de la realización de dichas operaciones con terceros, se destinasen al Fondo de Reserva Obligatorio; además de establecer la obligación de que la contabilidad reflejase de forma clara dichas operaciones con separación absoluta de las operaciones realizadas con los socios.

Tales principios fueron tenidos en cuenta en el régimen fiscal regulado por la vigente Ley 20/1990 que permite que la realización de operaciones con terceros no socios no solo no conlleve la pérdida del régimen fiscal especial, sino que, incluso, el 50% de las dotaciones realizadas al ya citado Fondo de Reserva Obligatorio resulte deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Y llegamos así a la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas estatal (junto con el resto de leyes autonómicas) y a la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi, que junto con la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, del Estado, la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, del Territorio Histórico de Araba, la Norma Foral Bizkaia 6/2018, de 12 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia y la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, conforman el marco regulatorio sustantivo y fiscal específico aplicable a las Cooperativas en la actualidad.

⁵ Ley 1/1982, de 11 de febrero, de Cooperativas Vasca; Ley 4/1983, de 9 de mayo, de Cooperativas de Cataluña; Ley 2/1985, de 2 de mayo de Cooperativas Andaluza, etc.

II. Régimen fiscal de las cooperativas: Principales diferencias entre la regulación de la Ley 20/1990 y de las Normas Forales

Vamos a circunscribir el presente estudio al régimen fiscal de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades —sin a analizar su tratamiento en otros impuestos—.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su Disposición Final Primera, mantiene la vigencia del régimen fiscal de las cooperativas dispuesto en la Ley 20/1990, todo ello sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de País Vasco y Navarra⁶. La regulación fiscal se realiza con independencia del régimen sustantivo⁷.

Las características y regulación social de las cooperativas suponen la existencia de una serie de normas de ajuste, de carácter técnico, a las normas tributarias; normas que no implican beneficio fiscal alguno y que se aplican a todas las cooperativas debidamente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas y, en su caso, a sus socios y asociados.

En el presente trabajo, vamos a partir de la regulación estatal general para analizar las particularidades del régimen foral por comparación.

De partida, la primera diferencia entre la normativa estatal y foral, para todas las cooperativas, con independencia de su nivel de protección, radica en la determinación de su base imponible. En Territorio de Régimen Común, todas las cooperativas, con independencia de su estatus (no protegida o protegida), determinan su base imponible de la siguiente forma:

- (i). Se compone de 2 partidas separadas:
 - a) Resultados cooperativos: se conforman por los rendimientos de la actividad resultante de las operaciones realizadas por la cooperativa con los socios en el desarrollo de sus fines sociales; y
 - b) Resultados extra cooperativos: se componen de todos aquellos rendimientos que no son cooperativos, es decir, todos aquellos que derivan de la actividad resultante de las operaciones realizadas por la Cooperativa con personas no socios.
- (ii). La base imponible, correspondiente a cada una de las 2 partidas de resultados, se minorra en el 50% para cada parte del re-

⁶ Las particularidades del régimen navarro no son objeto del presente trabajo.

⁷ En la normativa fiscal de Territorio de Régimen Común, determinadas cuestiones, como por ejemplo las relativas a las causas de protección del régimen fiscal, hacen referencia a la normativa sustantiva anterior a la vigente.

sultado, de uno u otro tipo, que se destine al Fondo de Reserva Obligatorio⁸.

En los Territorios Históricos, la base imponible se determina de distinta manera (incluso entre los 3 Territorios).

En Araba y Bizkaia la base imponible se divide en:

- (i). Base imponible general: está constituida por todas las rentas de la cooperativa a excepción de los rendimientos íntegros que conforman la base especial. En el caso de Araba y Bizkaia, a diferencia de lo dispuesto en la normativa de régimen común⁹, el 50% de la dotación al Fondo de Reserva Obligatorio se considera un gasto deducible.
- (ii). Base imponible especial: está formada por las rentas provenientes del capital mobiliario si el pagador está vinculado con la cooperativa. Se excluyen de la base imponible especial los retornos cooperativos, los intereses que, conforme a los Convenios para evitar la doble imposición, no estén sujetos a retención en la fuente y los dividendos a los que les resulte de aplicación la exención.

En Gipuzkoa, en cambio, solo existe una base imponible (no se distinga entre base general y especial).

Las cooperativas, tanto en Territorio de Régimen Común como en los Territorios Forales, se clasifican en: cooperativas no protegidas y cooperativas protegidas, clasificándose estas últimas, a su vez, en protegidas y especialmente protegidas.

2.1. Cooperativas no protegidas

Tienen la consideración de cooperativas no protegidas todas aquellas que no se ajustan a lo dispuesto en la Leyes de Cooperativas, Estatal o Autonómicas, así como aquellas que incurran en alguna causa de

⁸ «El Fondo de Reserva Obligatorio (F.R.O.) tiene una gran importancia ya que marca uno de los principales puntos diferenciales de las cooperativas respecto a las empresas constituidas con otra personalidad jurídica. Representa una parte fundamental de la autofinanciación de la empresa, puesto que obligatoriamente una parte de los resultados nunca podrá distribuirse entre los socios y pasarán a ser de la cooperativa, con independencia de las variaciones que se produzcan en el cuerpo social como consecuencia de bajas de socios» (Polanco Beldarrain 2004).

⁹ La Ley 20/1990 considera el 50% de la dotación al F.R.O. un ajuste a la base imponible (minoración).

exclusión¹⁰ del régimen de protección. Las cooperativas no protegidas tributan al tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales, anteriormente expuestas, a la hora de determinar la base imponible.

2.2. *Cooperativas protegidas y especialmente protegidas*

Son cooperativas protegidas aquellas que, al contrario de las no protegidas, se ajustan a lo dispuesto en las Leyes de Cooperativas, Estatal o Autonómicas, no estando incursas en alguna causa de exclusión del régimen de protección.

Conforme a lo dispuesto en la normativa estatal, son cooperativas especialmente protegidas aquellas que, siendo protegidas y de primer grado, estén incluidas en alguno de los siguientes tipos: de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumidores y usuarios.

En los Territorios Históricos se consideran especialmente protegidas, además, las de enseñanza, las cooperativas de vivienda y las alimentarias. En cambio, los Territorios Forales no regulan las cooperativas del mar.

En Territorio de Régimen Común, además de lo ya expuesto en cuanto a las reglas para la determinación de la base imponible aplicable a todas las cooperativas, las protegidas disfrutan de los siguientes beneficios fiscales:

- (i). Tipo de Gravamen: la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos está sujeta al tipo del 20% —la correspondiente a los resultados extra cooperativos tributan al tipo general—.
- (ii). Libertad de amortización: los elementos del activo fijo nuevo que sean adquiridos en el plazo de 3 años desde la inscripción en el Registro de Cooperativas Estatal o Autonómico gozarán de libertad de amortización, que podrá aplicarse con el límite del saldo del resultado cooperativo disminuido en las aportaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y participaciones del personal asalariado.
- (iii). Bonificación de la cuota íntegra: Las cooperativas especialmente protegidas tienen, adicionalmente, a los beneficios fis-

¹⁰ Ley 20/1990 art. 13; Norma Foral Araba16/1997 art 12, Norma Foral Bizkaia 6/2018 art. 12 y Norma Foral Gipuzkoa2/1997 art. 12.

cales expuestos, una bonificación del 50% de la cuota íntegra¹¹.

En los Territorios Históricos, las Normas Forales, además de las diferencias ya citadas a efectos del cálculo de la base imponible, presentan las siguientes particularidades con respecto a la Norma Estatal, en relación con el tipo de gravamen, la cuota efectiva y la deducción aplicable a las cooperativas especialmente protegidas.

(i). Tipo de gravamen:

- a) En Araba y Bizkaia: a la base imponible general, tanto de las cooperativas protegidas como especialmente protegidas, se le aplica un tipo del 20% (18% en el caso de que la cooperativa cumpla con los requisitos de microempresa o pequeña empresa); y a la base imponible especial se le aplica el tipo del 19%, en todo caso.
- b) En Gipuzkoa: todas las cooperativas, protegidas y especialmente protegidas, tributan al tipo del 20% (18% en caso de microempresa o pequeña empresa).

(ii). Cuota efectiva:

- a) En Araba y Bizkaia: tanto a las cooperativas protegidas como especialmente protegidas, se les aplica una tributación mínima del 9% de la base imponible general en caso de que tributen al tipo del 20%; y del 8% en caso de que cumplan los requisitos de microempresa o pequeña empresa. (En caso de que la cooperativa mantenga o incremente la plantilla indefinida con respecto al ejercicio anterior, el porcentaje de tributación mínima se reduce al 7% y 6% respectivamente).
- b) En Gipuzkoa: la tributación mínima se limita al 9% de la base imponible (8% en caso de microempresa o pequeña empresa).

(iii). Deducción aplicable a las cooperativas especialmente protegidas:

- a) En Araba y Bizkaia: las cooperativas especialmente protegidas pueden aplicar sobre la cuota líquida general (la que deriva de la base imponible general) una deducción del 50% con carácter general y del 75% si se trata de cooperativas agrarias y

¹¹ La bonificación es del 90% en las cooperativas de trabajo asociados que cumplan determinados requisitos en cuanto a la composición de sus socios y, en el caso de las explotaciones agrarias especialmente protegidas la bonificación es del 80%.

alimentarias especialmente protegidas que tengan la consideración de explotaciones asociativas.

- b) En Gipuzkoa, al no existir cuota líquida general y especial, las deducciones del 50% o 75%, según el caso, se aplican sobre la cuota líquida.

Como se puede comprobar, no existen grandes diferencias entre el régimen fiscal aplicable en los Territorios Forales con respecto al Territorio de Régimen Común, más allá de algunas cuestiones técnicas y alguna mejora en los tipos efectivos, como suele ser habitual.

III. Cooperativas de segundo grado: régimen tributario en función de su clasificación a efectos fiscales

El Sexto Principio Cooperativo (Cooperación entre cooperativas) dispone que las cooperativas sirven de forma más efectiva a sus miembros y fortalecen el movimiento cooperativo, trabajando con estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales.

Nuestro ordenamiento jurídico permite a las cooperativas asociarse, constituyendo cooperativas de segundo o ulterior grado. Tanto la Ley Estatal, en su artículo 77¹² como la Ley Vasca en su artículo 146¹³ prevén, expresamente, la existencia de este tipo de cooperativas, la primera por referencia a la composición de sus socios y la segunda por su objeto.

La creación de cooperativas de segundo grado ha sido la fórmula de cooperación más habitual, en primer lugar, porque todas las legislaciones sobre la materia la regulan, expresamente, como un modelo propio de organización empresarial cooperativa y, en segundo lugar, por una denominada interpretación «purista» de algunos principios cooperativos que no parecía casar con otras fórmulas más profundas, como las fusiones (Peris García 2002, 71).

¹² Las cooperativas de segundo grado se constituyen por, al menos, dos cooperativas. También pueden integrarse en calidad de socios otras personas jurídicas, públicas o privadas y empresarios individuales, hasta un máximo del cuarenta y cinco por ciento del total de los socios, así como los socios de trabajo.

Tienen por objeto promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos. Salvo en el caso de sociedades conjuntas de estructura paritaria, ningún socio de estas cooperativas podrá tener más del 30 por 100 del capital social de la misma.

¹³ La cooperativa de segundo o de ulterior grado tiene por objeto 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.

La regulación de las cooperativas de segundo grado en nuestras leyes actuales se caracteriza por su amplitud fundacional, por lo que la colaboración empresarial podrá ser tan intensa como admitan las entidades que las integran. Serán los estatutos los que establezcan el grado de vinculación entre las entidades participantes pudiendo esta limitarse a una mera colaboración o alcanzar una concentración empresarial en sentido propio (Gadea Soler 2010, 252).

Desde el punto de vista fiscal, la calificación de la cooperativa de segundo grado viene determinada tanto en la Ley Estatal como en las Normas Forales por 3 condiciones:

- (i). El estar, o no, incurso en alguna de las causas de pérdida de condición de protegida.
- (ii). La condición de sus socios o asociados: si son protegidos, especialmente protegidos o ambos, así como si tiene socios que no seas sociedades cooperativas.
- (iii). La aplicación supletoria de la normativa general del Impuesto sobre Sociedades.

Para que la cooperativa de segundo grado tenga la condición de protegida, deberá cumplir ella misma los requisitos dispuestos a tal efecto en las correspondientes normas¹⁴, mientras que, para tener la condición de especialmente protegida, son sus socios los que deben cumplir los requisitos para tener tal condición.

3.1. *Cooperativas de segundo grado fiscalmente protegidas*

Tal y como se ha dicho en el párrafo anterior, para que una cooperativa de segundo grado tenga la condición de fiscalmente protegida, debe cumplir los requisitos para no incurrir en alguna de las causas de pérdida de condición del régimen. De entre todas las causas que enumeran los artículos 13 de la Ley Estatal y 12 de las respectivas Normas Forales de los 3 Territorios Históricos, vamos a centrarnos en aquellas que consideramos más relevantes, a estos efectos, por la especial concepción de la cooperativa de segundo grado como vehículo de integración entre cooperativas para llevar a cabo proyectos de mayor envergadura.

- (i). La primera de las causas dispuestas por todas las normas (estatal y forales) es el incumplimiento de las dotaciones al Fondo

¹⁴ Ley 90/1990 art. 13; Norma Foral Araba 16/1997 art. 12 Norma Foral Bizkaia 6/2018 art. 12 y Norma Foral Gipuzkoa 2/1997 art. 12.

de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas. La consideración de las actividades de las cooperativas de segundo grado como operaciones con terceros implica, generalmente, que un porcentaje considerable de los rendimientos deba destinarse al F.R.O, de acuerdo con las leyes sustantivas que sean de aplicación y sus propios estatutos (Aguilar Rubio 2021, 141).

(ii). La participación de la cooperativa en sociedades mercantiles está limitada tanto en la Ley Estatal como en las Normas Forales:

- a) La Ley Estatal permite una participación en entidades no cooperativas de hasta el 10%, con carácter general, y hasta el 40% en caso de que entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas de la propia cooperativa. En todo caso, el conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50% de los recursos propios de la cooperativa.
- b) La Ley Estatal prevé la posibilidad de que el Ministerio de Economía y Hacienda autorice porcentajes de participación en entidades no cooperativas superiores, en aquellos casos en que se justifique que, tal participación, ayuda al mejor cumplimiento de los fines sociales de la cooperativa y no implica una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades.
- c) Las Normas Forales de los Territorios Históricos amplían los porcentajes de participación anteriores al 25% y 50%, respectivamente, manteniendo el mismo límite del 50% en relación con el porcentaje que dichas participaciones en entidades no cooperativas pueden suponer respecto de los fondos propios de la cooperativa.
- d) Las Normas Forales, también permiten que la Dirección de Hacienda pueda autorizar una participación directa o indirecta superior, incluso, un límite superior en relación con los fondos propios de la cooperativa, al igual que en el Estado, siempre que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales y no implica una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades. En relación con esta excepción, las Normas Forales introducen 2 disposiciones adicionales que marcan una notable diferencia respecto de la Ley Estatal: por un lado,

disponen que, en el caso de que la cooperativa adquiriera participaciones indirectas a través de entidades no cooperativas participadas por ella en más de un 50%, cuyo activo esté compuesto mayoritariamente por participaciones en el capital de otras entidades no cooperativas, para determinar el valor conjunto de las participaciones así como el de los recursos propios, se tendrán en cuenta los importes derivados de las cuentas anuales consolidadas; y, por otro, disponen que, transcurridos 3 meses desde la presentación de la solicitud sin que se haya notificado resolución expresa a la cooperativa, se entenderá otorgada la autorización.

- (iii). La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios fuera de los casos permitidos por las leyes y, adicionalmente, en el Territorio de Régimen Común (no así en los Territorios Históricos), el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al F.R.O de los resultados obtenidos en su realización, es otra de las causas de pérdida del régimen de protección.

La Ley Estatal dispone, expresamente que ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50% del total de las operaciones de la cooperativa.

La mayoría de las cooperativas, por su actividad, realizan operaciones con terceros que podrían suponer el 50% del total de las operaciones por lo que la cooperativa debe: cumplir con el límite dispuesto en la norma sustantiva que le resulte de aplicación y tener en cuenta el citado límite máximo del 50% de sus operaciones.

En cuanto a la contabilización separada de estas operaciones exigida por la Ley Estatal, ésta se limita al cumplimiento de la contabilización separada de los resultados derivados de las operaciones con terceros, no al de todas las exigencias contables derivadas de la normativa legal y reglamentaria. Por tanto, no cualquier incumplimiento acarrearía la pérdida de la protección fiscal. Lo que sí resulta destacable, a este respecto, es el llamado *divorcio* entre las leyes sustantivas de las cooperativas y la ley fiscal resultado 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. De esta forma, varias leyes autonómicas autorizan la contabilidad única de forma que las cooperativas que intenten acogerse a esta posibilidad corren el riesgo de perder los beneficios fiscales (Aguilar Rubio 2021, 140-141).

3.2. *Cooperativas de segundo grado especialmente protegidas*

Tal y como ya se ha comentado, para que una cooperativa de segundo grado tenga la condición de especialmente protegida, es necesario que todas las cooperativas socias tengan tal condición. Esto es así porque la especial protección requiere el cumplimiento de una serie de requisitos que la cooperativa de segundo grado no puede cumplir por sí misma.

En este caso, la cuestión que resulta de interés es lo que ocurre cuando una cooperativa de segundo grado está integrada por cooperativas con distinto grado de protección fiscal o cuando alguno de sus socios pierde tal condición. La normativa fiscal, tanto estatal como foral, en este caso, es clara y dispone que la cooperativa de segundo grado disfrutará de los beneficios fiscales de las cooperativas protegidas y, adicionalmente, de la bonificación del 50% de la cuota íntegra (deducción del 50% de la cuota líquida en el caso de los Territorios Forales), exclusivamente, sobre la parte proporcional de los resultados que provengan con sus cooperativas socias que tengan la condición de especialmente protegidas¹⁵.

IV. **Los Grupos de sociedades cooperativas**

4.1. *Cuestiones generales*

Las Cooperativas pueden actuar fiscalmente como sociedades individuales o como grupo consolidado. Las particularidades fiscales de las sociedades cooperativas han hecho necesaria la adaptación de las normas generales del régimen de consolidación fiscal. Las diferencias fundamentales en el régimen general de consolidación fiscal son la definición de grupo y la adaptación del régimen a una consolidación de cuotas (en el grupo cooperativo) en lugar de una consolidación de bases¹⁶.

La propia legislación sustantiva que regula las cooperativas dispone que las especiales características de las sociedades cooperativas han

¹⁵ Ley 20/1990 art 35.3; Norma Foral Araba 16/1997 art. 28.3; Norma Foral Bizkaia 6/2018 art. 42.3 y Norma Foral Gipuzkoa 2/1997 art. 28.3.

¹⁶ En Territorio de Régimen Común la regulación fiscal de los grupos de cooperativas que tributen en régimen de consolidación se regula en el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre y en la Ley del Impuesto sobre Sociedades en lo que no sea incompatible con el Real Decreto. En los Territorios Históricos, sin embargo, el régimen de grupos se regula expresamente en las respectivas Normas Forales sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

hecho necesaria la regulación del grupo cooperativo con el fin de impulsar y promover la integración empresarial ante el reto de tener que operar en mercados cada día más globalizados.

La norma fiscal define el grupo consolidado como aquel conjunto de cooperativas formado por una entidad cabeza de grupo (que puede ser o no cooperativa) y las cooperativas socias de esta.

En los grupos de sociedades cooperativas, a diferencia de lo que ocurre en las sociedades capitalistas, la cabeza de grupo no es la sociedad matriz (sociedad dominante) que participa y controla el resto de las sociedades filiales que conforman el grupo (sociedades dominadas) sino que el esquema es inverso: la cabeza de grupo es la sociedad participada por el resto de las sociedades cooperativas que lo conforman.

Por tanto, en un grupo cooperativo en régimen de consolidación fiscal, nos encontraremos ante una sociedad cabeza, que puede ser o no cooperativa, siempre que, en este último caso, su objeto social exclusivo sea la planificación, coordinación el desarrollo empresarial y las estrategias a largo plazo de las demás cooperativas del grupo. Además, la cabeza de grupo no puede estar participada por otras entidades distintas de aquellas cooperativas que la conforman.

Todas las sociedades que conforman el grupo han de estar vinculadas por un pacto de redistribución solidaria del excedente neto obtenido por cada una de ellas, que deberá constar en escritura pública suscrita por todas ellas, así como en sus respectivos estatutos. Esta redistribución tiene que ser directamente proporcional al importe de las operaciones, actividades y servicios cooperativizados realizados por todos los socios de las cooperativas miembros del grupo y, como mínimo, afectará al 25% del excedente neto una vez deducidos los impuestos y las cantidades destinadas obligatoriamente por ley a los fondos de reserva.

4.2. *Aplicación del régimen*

El régimen de consolidación se aplicará siempre y cuando lo acuerden todas y cada una de las sociedades cooperativas que lo conforman. La sociedad cabeza de grupo comunicará los mencionados acuerdos a la Administración Tributaria a cuyo efecto presentará la siguiente documentación:

- (i). En cuanto a la inclusión y exclusión de sociedades cooperativas en el grupo fiscal, una vez formado, los acuerdos de las Asambleas Generales de las sociedades cooperativas por el que manifiestan su voluntad de acogerse al régimen de consolidación.

- (ii). La Escritura pública a que hemos hecho referencia anteriormente.
- (iii). Los Estatutos de las sociedades cooperativas pertenecientes al grupo.

En cuanto a la inclusión y exclusión de sociedades cooperativas en el grupo fiscal, todas aquellas cooperativas que cumplan los requisitos se incorporarán al mismo en el ejercicio siguiente al que concurren los citados requisitos; mientras que, aquellas que dejen de cumplir los requisitos, serán excluidas del grupo en el mismo ejercicio en que se dé tal circunstancia.

4.3. *Base imponible y cuota tributaria consolidada*

La especialidad sustancial del régimen de tributación consolidada de los grupos cooperativos consiste en el sistema de integración de cuotas íntegras, que sustituye al de integración de bases imponibles. A diferencia del régimen general de consolidación, los grupos cooperativos no determinan una base imponible consolidada, sino que cada una de las sociedades que forma parte del grupo debe calcular la suya propia.

Por ello, el procedimiento de consolidación fiscal de los grupos cooperativos requiere:

- (i). Que cada sociedad cooperativa determine su base imponible de acuerdo con lo dispuesto en las normas generales dispuestas en la normativa fiscal de específica para las cooperativas y la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, realizando con posterioridad, exclusivamente, las siguientes eliminaciones:
 - a) Retornos entre las sociedades cooperativas del grupo.
 - b) Resultados distribuidos por la sociedad cabeza del grupo.
 - c) Las ayudas económicas prestadas entre las cooperativas del grupo en virtud de las obligaciones asumidas considerando que tales ayudas no se consideran ni gasto deducible para quien la presta ni ingreso computable para quien la recibe.
- (ii). La determinación de las cuotas positivas o negativas de cada una de las sociedades por aplicación a las bases calculadas conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, los tipos de gravamen que correspondan, así como las bonificaciones.
- (iii). El cálculo de la cuota íntegra consolidada que se obtiene de la suma de los importes resultantes de las cuotas de cada una

de las entidades integrantes del grupo¹⁷. En caso de que el resultado de la suma fuera negativo el mismo podrá ser compensado con las cuotas positivas obtenidas en los periodos impositivos siguientes con los mismos límites y condiciones dispuestos con carácter general para las cooperativas a nivel individual. Al igual que ocurre en el régimen general de consolidación para las bases imponibles negativas pendientes de aplicación de una sociedad, generadas con anterioridad a la incorporación al grupo, en el caso de los grupos cooperativos, las cuotas tributarias negativas de una sociedad cooperativa que se hubieran generado con anterioridad a su incorporación al grupo podrán compensarse, solamente, con las cuotas positivas generadas por la propia sociedad y hasta el límite de éstas.

Este sistema de aplicación del régimen de consolidación fiscal se ha basado en la idea de que en los grupos cooperativos no existe consolidación de estados financieros (Peris García 2002; 102). No obstante, en la actualidad, resulta de aplicación la Orden Ministerial EHA/3360/2010 que regula los aspectos contables de las cooperativas y, en lo no previsto por ella, se aplican los criterios dispuestos por la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019. En la citada regulación se establecen los supuestos en los que el grupo cooperativo vendrá obligado a formular cuantas anuales e informe de gestión consolidados¹⁸.

V. Operaciones vinculadas

En el ámbito cooperativo se ha venido produciendo, tradicionalmente, cierto debate en torno al tratamiento de las operaciones cooperativizadas como operación entre partes vinculadas y, por tanto, la determinación del criterio de valor razonable o valor de mercado de estas.

¹⁷ En los Territorios Históricos de Araba y Bizkaia, los grupos fiscales de cooperativas, deben distinguir las cuotas líquidas general y especial las cuales se minorarán en el importe de las deducciones que resulten de aplicación.

¹⁸ La normativa cooperativa se remite al Código de Comercio y normativa contable en cuanto a la forma de llevar la contabilidad, pero el Código de Comercio, respecto de la formulación de las cuentas anuales consolidadas delimita como supuesto de hecho determinante de la obligación el carácter mercantil de la sociedad dominante. En las cooperativas, por su regulación legal, pueden concurrir la finalidad de la economía social y la estrictamente lucrativa. Si prima esta última, debería exigirse la formulación de las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados (ICAC consulta N.º 2, BOI-CAC N.º 52).

En la literatura hay dos puntos de vista sobre las transacciones con partes vinculadas: uno es el punto de vista del conflicto de interés y otro es el punto de vista de transacciones eficientes o teoría de los contratos eficientes, donde las transacciones con partes vinculadas pueden reducir costes de transacción y, por lo tanto, ser beneficiosas para los accionistas (Polo-Garrido y Sarasa 2013, 89).

Respecto de las operaciones vinculadas en el ámbito cooperativo, existe poca literatura específica. En España, el actual Plan General de Contabilidad establece la obligación de informar en la memoria sobre las operaciones con partes vinculadas. Como consecuencia de la adaptación de las Normas sobre Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas al vigente Plan General de Contabilidad, se viene produciendo, desde hace algunos años, un debate sobre la consideración de los socios de las cooperativas como una posible parte vinculada y la aplicación del valor razonable a las transacciones entre estos dentro de los fines sociales de las cooperativas (actividad cooperativizada).

Las operaciones cooperativizadas y su valoración han generado problemas de interpretación en la normativa sustantiva. La Ley de 1987 establecía su valoración a precios de mercado en el momento de la entrega mientras que la Ley de 1999 fijó el criterio de que su valoración no fuera superior a los precios reales de liquidación. En las distintas legislaciones autonómicas se establecen criterios que giran en torno al precio de mercado o de liquidación o estableciendo aquellos como límite.

Desde el punto de vista fiscal, tanto la Ley Estatal como las Normas Forales¹⁹ han fijado, específicamente, como valor de referencia para las operaciones cooperativizadas, el valor de mercado, entendiéndose por tal el precio de los bienes, servicios y prestaciones que hubiera sido fijado entre partes independientes.

Para que la norma general resulte de aplicación es necesario que coincidan los elementos objeto de transacción y la zona geográfica de actuación de la cooperativa. En caso contrario, la propia normativa establece que cuando no se produzcan operaciones significativas entre partes independientes en la zona de actuación de la cooperativa, el valor de mercado de las entregas que efectúen los socios se obtiene disminuyendo el precio de venta obtenido por la cooperativa en el margen bruto²⁰ habitual para las operaciones de comercialización o transformación realizadas.

¹⁹ Ley 20/1990 art. 15; Norma Foral Araba 16/1997 art. 15; Norma Foral Bizkaia 6/2018 art. 17 y Norma Foral Gipuzkoa 2/1997 art. 15.

²⁰ El margen bruto habitual definido como la diferencia entre el precio de venta de los productos y el coste de adquisición de estos, es el que se obtiene normalmente por las empresas que realizan una actividad similar a la desarrollada por la cooperativa.

Como puede comprobarse, la norma, solamente, dispone una regla especial para determinar el valor de mercado, en caso de ausencia de comparables, para las entregas de bienes, pero no para los servicios.

Además de la anterior, se establecen otros criterios específicos en la normativa fiscal cooperativa para otros supuestos de operaciones vinculadas:

- (i). Anticipos laborales: El importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo, se calcula según las retribuciones normales, en el mismo sector de actividad, que percibirían en caso de que fueran trabajadores por cuenta ajena.
- (ii). Cesiones de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles: las cesiones a las cooperativas de explotación comunitaria, se valorará por la renta usual de la zona para dichas cesiones.
- (iii). Cooperativas de consumidores y usuarios, de vivienda y agrarias (consumo, vivienda, agrarias y alimentarias en los Territorios Forales): en estas cooperativas y aquellas otras que, conforme a lo dispuesto en sus estatutos realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las operaciones aquel por el que, efectivamente, se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la correspondiente a los gastos generales de la entidad. En caso contrario se aplicará este último. En las cooperativas agrarias (agrarias y alimentarias en los Territorios Forales) se aplicará este sistema tanto para los servicios y suministros que la cooperativa realice a sus socios como para los que los socios realicen o entreguen a la cooperativa.

La verdad es que ninguna de las reglas especiales, salvo la última, que da por bueno como valor de mercado el que se pacte entre las partes con el límite del coste del bien o servicio que se entrega o presta a los socios (y en el caso de las cooperativas agrarias o de alimentación también a la inversa), aportan nada nuevo a lo que resultaría de aplicar los métodos de valoración dispuestos a tal efecto para partes vinculadas por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades.

VI. Algunas Reflexiones

El movimiento cooperativo que surgió como reacción a los abusos a que dio lugar el liberalismo económico en la Revolución industrial, se

caracteriza por la «asociación de obreros con el objeto de mejorar la condición de cada uno» tal y como rezaba la exposición de motivos del Código de Comercio de 1885 lo que, precisamente, explica en dicho Código la exclusión de las cooperativas de producción, de crédito y de consumo salvo en el caso de que se dediquen a actos ajenos a la mutualidad. Si bien el divorcio (en palabras de Vicent Chuliá) entre cooperativas y sociedades capitalistas se ha superado en los últimos años, la realidad es que los principios generales que regulan unas y otras difieren profundamente, en la medida en que las primeras tienen, de partida, como causa y fin, la satisfacción de las necesidades de sus socios (Falcon y Tellá 1994).

Esta diferencia de base, tal y como hemos comentado en la breve referencia histórica de la introducción, justificó la concesión de privilegios tributarios a las cooperativas. Las cooperativas persiguen objetivos de desarrollo de la economía social, de desarrollo sostenible, de búsqueda de la igualdad entre sus trabajadores (hombres y mujeres), de acceso a bienes de consumo necesario, etc. Sin embargo, los incentivos fiscales, tanto en la normativa aplicable Territorio de Régimen Común como en la normativa aplicable en los Territorios Históricos, han venido perdiendo atractivo a medida que los tipos nominales del Impuesto sobre Sociedades se han ido reduciendo (del 35% vigente, como tipo general, en el año 2000 al 25% actual en el Estado; y del 32,5% vigente, como tipo general, en el año 2000 al 24% actual de los Territorios Forales).

Por otra parte, la regulación del régimen fiscal de las cooperativas, actualmente, resulta enormemente compleja desde el punto de vista práctico. La fiscalidad debería de simplificarse y más en el caso de entidades como las cooperativas que, por su propia naturaleza no persiguen el lucro propio ni de los socios que la componen. No tiene sentido que la normativa aplicable a las cooperativas resulte mucho más farragosa que la aplicable a las sociedades capitalistas tradicionales. La ventaja fiscal en los tipos nominales del Impuesto sobre Sociedades aplicables no es relevante, hoy día, en comparación con los tipos nominales aplicables a las sociedades capitalistas. La libertad de amortización no deja de ser un elemento de diferimiento fiscal que, además, desde el punto de vista técnico, solo resulta de aplicación en los primeros años de vida de la cooperativa. La reducción en base imponible en Territorio de Régimen Común o la deducción como gasto en los Territorios Forales del 50% de la dotación obligatoria al Fondo de Reserva obligatorio sí determina un beneficio fiscal razonable si lo comparamos, por ejemplo, con la reserva de capitalización o nivelación. Sin embargo, ninguna de estas medidas resulta, en realidad, diferenciadora.

Las cooperativas fiscalmente protegidas son las que marcan la diferencia, fiscalmente hablando, por la aplicación de la bonificación de la cuota íntegra en Territorio de Régimen Común o de la deducción de la cuota líquida en los Territorios Forales. Sin embargo, están enfocadas a actividades muy concretas o, en el caso de las cooperativas de trabajo asociado, los requisitos exigidos no resultan fáciles de cumplir en proyectos empresariales de cierta dimensión.

Hemos visto como las cooperativas de segundo o ulterior grado o el régimen de grupos consolidados en el ámbito cooperativo resultan, en línea con lo expuesto, esquemas complejos en cuanto a su aplicación práctica.

Los Territorios Históricos, si bien cuentan con una regulación más sencilla y mejorada técnicamente con respecto a la aplicable en Territorio de Régimen Común, no han terminado de desarrollar con la ambición que merece el régimen fiscal de las cooperativas. El tejido económico de nuestro territorio se ha venido transformando enormemente y tanto la regulación sustantiva como la fiscal deberían evolucionar para, aprovechando la tradición existente, impulsar la actividad cooperativa adecuándola a la nueva economía, reduciendo los tipos nominales en el Impuesto sobre Sociedades, simplificando el régimen de grupos, eliminando la tributación mínima e introduciendo incentivos fiscales como la antigua Reserva para Inversiones Productivas, equiparándola, por ejemplo, a la Reserva para Inversiones que regula el Régimen Especial Fiscal en Canarias la cual encaja perfectamente con la filosofía cooperativa.

VII. Referencias bibliográficas

- AGUILAR RUBIO, Marina. 2017. «Análisis crítico de la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado como fórmula de integración.» *REVECO: Revista de Estudios Cooperativo* 126: 118-132. doi: <http://dx.doi.org/10.5209/REVE.58393>.
- AGUILAR RUBIO, Marina. 2021. «Tributación de las cooperativas de segundo grado en los regímenes común y foral.» *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 59: 129-147. doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-59-2021> pp. 129-147.
- ATXABAL RADA, Alberto. 2022. «Taxation of the Fund for Cooperative Education and Promotion and Other Public Interest Purposes (COFIP)». *International Association of Cooperative Law Journal*, no. 61 (December), 225-57. <https://doi.org/10.18543/baidc.2354>.
- ATXABAL RADA, Alberto. 2018. «Los impuestos personales sobre el capital en las Cooperativas y en sus socios en el País Vasco.» *Boletín de la Asocia-*

- ción Internacional de Derecho Cooperativo 52: 137-166. doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-52-2018> pp. 137-166.
- BURZACO SAMPER, María. 2014. «Cooperativismo y poder público en España: bases históricas, fundamentos ideológico-políticos y manifestaciones de la intervención administrativa en las sociedades cooperativas hasta la Constitución Española de 1978». (Madrid: Dykinson).
- CASTILLA POLO, Francisca y GALLARDO VÁZQUEZ, Dolores. 2014. «La revelación social en sociedades cooperativas: una visión comparativa de las herramientas más utilizadas en la actualidad». *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativo* 114: 7-34. doi: http://dx.doi.org/10.5209/rev_REVE.2014.v114.44291.
- CELAYA Adrián, ERDOCIA Javier, LARRAÑAGA Juan, LOPEZ DE VERGARA José Antonio, SALABERRIA Javier. 1991. «Glosa a la Ley 20-1990 sobre Régimen Fiscal de las cooperativas». Mondragón: Caja Laboral Popular.
- DE LA FUENTE GARCÍA, José Manuel, 1991. «Estudio sobre el nuevo Estatuto Fiscal de las cooperativas». (Valladolid: Federación de Cooperativas de trabajo asociado de Castilla y León).
- FAJARDO GARCÍA, Gemma. 2011. «Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal». (Valencia: Tirant lo Blanch).
- FALCON Y TELLA, Ramón, 1994. Prólogo «Las Cooperativas y su Régimen Tributario. Análisis de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas» de F. Javier Martín Fernández. (Madrid: La Ley).
- GADEA SOLER, Enrique. 2010. «Crisis e Interooperación: las cooperativas de segundo o ulterior grado como instrumento de colaboración empresarial.» *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 44: 251-262. doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-44-2010> pp. 251-262.
- GONZÁLEZ-PERABÁ MIRALLES, Pedro J. 2021. «Los Grupos Cooperativos. Las especialidades del régimen de consolidación fiscal». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 59 (diciembre), 213-36. <https://doi.org/10.18543/baidc-59-2021> pp. 213-236.
- LARA GÓMEZ, Graciela, HURTADO MALDONADO, Jesús y RUBIO UGALDE, Gema Jazmín. 2024. «El federalismo, el sistema tributario y las cooperativas en México». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 63 (enero), 203-31. <https://doi.org/10.18543/baidc.2733>.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. Javier. 1994. «Las Cooperativas y su Régimen Tributario. Análisis de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas». (Madrid: La Ley).
- PALACIOS RONDA, Esteban. 2021. «Soluciones de las comunidades autónomas de régimen general a algunas deficiencias de la Ley 49/2002 de Régimen fiscal de las entidades no lucrativas en el ámbito del mecenazgo cultural». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 138, n.º junio: e75565. <https://doi.org/10.5209/reve.75565>
- PERIS GARCÍA, Purificación. 2002. «Los Procesos de concentración e 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* 13: 69-109.

- POLANCO BELDARRAIN, Joseba. 2004 «La fiscalidad de las cooperativas. Un modelo que fortalece los fondos propios». Cuadernos de Gestión Vol. 4 N.º 2.º: 31-43.
- POLO-GARRIDO, Fernando y P. SARASA, Cristina 2013. «Las Operaciones Vinculadas y las Operaciones Cooperativizadas bajo Normas Internacionales de Información Financiera. Reflexiones para el Marco Contable Español.» CIRIEC-España 77: 87-107.
- ROMERO CIVERA, Agustín y MARI VIDAL Sergio. 2015. «Algunos aspectos críticos en la aplicación del Impuesto de Sociedades a las Cooperativas según el Régimen Fiscal de Cooperativas. La necesidad de su reforma.» REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos 118. doi: http://dx.doi.org/10.5209/rev_REVE.2015.v118.48709.
- ROSEMBUJ, Tulio. 1991. «Régimen Fiscal de las Cooperativas Ley 20/1990 de 19 de diciembre». (Barcelona: Promociones y Publicaciones Universitarias).