

# Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo

International Association of Cooperative Law Journal

**No. 65/2024**

DOI: <https://doi.org/10.18543/baidc652024>

---

## ARTICLES / ARTÍCULOS

### **La fiscalidad adecuada como herramienta impulsora de la creación de las sociedades cooperativas en el sector de la pesca y la acuicultura**

Adequate taxation as a driving tool for the creation of cooperative societies in the fishing and aquaculture sector

Edrigo Aranburu Agirre

doi: <https://doi.org/10.18543/baidc.3070>

Recibido: 27.05.2024 • Aceptado: 23.10.2024 • Fecha de publicación en línea: Diciembre 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.

# La fiscalidad adecuada como herramienta impulsora de la creación de las sociedades cooperativas en el sector de la pesca y la acuicultura

(Adequate taxation as a driving tool for the creation of cooperative societies in the fishing and aquaculture sector)

Edriga Aranburu Agirre<sup>1</sup>  
Universidad de Deusto (España)

doi: <https://doi.org/10.18543/baidc.3070>

Recibido: 27.05.2024

Aceptado: 23.10.2024

Fecha de publicación en línea: Diciembre de 2024

---

**Sumario:** 1. Introducción. 2. La fiscalidad en el sector de la pesca y acuicultura. 3. Las sociedades cooperativas como modelo a seguir. 4. Conclusiones. 5. Bibliografía.

**Summary:** 1. Introduction. 2. Taxation in the fishing and aquaculture sector. 3. Cooperative societies as a model to follow. 4. Conclusions. 5. Bibliography.

**Resumen:** El objetivo de este trabajo es analizar la fiscalidad que se les aplica a las sociedades cooperativas que operan en el sector de la pesca y acuicultura para que así se pueda optar por la creación de estas sin tener que elegir el modelo usual de las sociedades mercantiles que se rigen por la Ley Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. De esta manera se pretende poner en valor a las sociedades cooperativas del mar como modelo a seguir en el mundo globalizado en el que vivimos.

**Palabras clave:** Sociedades cooperativas del mar; fiscalidad; concierto económico; IVA; impuesto sobre sociedades.

**Abstract:** The aim of this work is to analyse the taxation applied to cooperative societies operating in the fishing and aquaculture sector so that they can opt for the creation of these without having to choose the usual model of commercial companies governed by the Royal Legislative Decree 1/2010, of July 2, which approves the revised text of the Law of Capital Companies. In this way it is intended to value the cooperative societies of the sea as a model to follow in the globalized world in which we live.

---

<sup>1</sup> Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Deusto Business School, Universidad de Deusto. Email: [earanburu@deusto.es](mailto:earanburu@deusto.es).

**Keywords:** sea cooperative societies; taxation; economic agreement; VAT; corporate income tax.

---

## 1. Introducción

Este artículo quiere abordar una cuestión que es de suma importancia para el sector pesquero: el ámbito de la fiscalidad y los tributos, pues desempeñan un papel fundamental en el apoyo a la gestión sostenible, la regulación y el desarrollo del mismo, lo que a su vez tiene un impacto positivo en la economía, el medio ambiente y el entorno.

El artículo 38 de la Constitución Española<sup>2</sup> reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado e indica que los diferentes poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación. Por lo que la conjugación de estos dos aspectos hace que se tengan que abordar fórmulas de carácter económico, mercantil o social que ayuden a afrontar los retos actuales del primer sector económico en general y de la pesca y la acuicultura en particular.

Por otro lado, el papel que las Sociedades Cooperativas<sup>3</sup>, como organizaciones actuales y ejemplares que siguen la estela de las Cofradías de Pescadores, en el cumplimiento de los objetivos relacionados con la pesca sostenible, la gestión adecuada de los recursos y el desarrollo económico de las comunidades pesqueras es de gran relevancia que merece ser analizado.

Por consiguiente, este trabajo tratará de examinar los tributos más relevantes que existen en nuestro ordenamiento jurídico y que son aplicables al sector pesquero<sup>4</sup>, para que posteriormente, teniendo en cuenta el principio de la redistribución de la riqueza y la contribución al bienestar económico y social en general, puedan para dar respuesta a los desafíos y retos que el sector tiene, partiendo de la tesis de que las sociedades cooperativas son el claro ejemplo del modelo a seguir, pues engloban dentro de ellas los objetivos mencionados<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Publicada en el *BOE*, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, pp. 29313-29424.

<sup>3</sup> Las cooperativas fundamentan su actuación en un modelo que impulsa maximizar la creación de valor social y económico (Ogliastri *et al.* 2006, 189) y se considera «una asociación de personas que se unen de forma voluntaria para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común mediante una empresa de propiedad conjunta y de gestión democrática» (Alianza Cooperativa Internacional. 2006, 35).

<sup>4</sup> Véase (MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE 2016) y (MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN 2023).

<sup>5</sup> Para Eva Alonso Rodrigo (Alonso Rodrigo 2001, 9-25), son cinco los argumentos tradicionalmente esgrimidos para defender un tratamiento fiscal diferenciado para las cooperativas, a saber: el tipo de actividad que desarrollan, generalmente de gran

Así pues, se tratará de analizar las posibilidades tributarias (en modo de bonificaciones y exenciones) que pueden tener las Sociedades Cooperativas del mar, cumpliendo los requisitos europeos para que no se consideren ayudas de Estado que contravengan el mercado único de la Unión Europea<sup>6</sup>. De esta manera, se pretende ayudar a quienes puedan estar valorando como posible opción de la constitución de una Sociedad Cooperativa para empezar con su negocio pesquero, un sector que en los últimos años está perdiendo miembros.

## 2. La fiscalidad en el sector de la pesca y acuicultura

En un sistema federal desde un punto de vista tributario, en cada nivel de gobierno es posible establecer impuestos, que serán destinados al financiamiento de la función pública, impulsar el desarrollo y consolidar a las instituciones. La capacidad de cada nivel de gobierno para recaudar impuestos de manera eficiente y equitativa es crucial para garantizar recursos adecuados para cubrir las necesidades de la población y promover el crecimiento económico sostenible. De tal forma, partiendo de la existencia en el Estado español de cinco sistemas tributarios, debemos examinar qué normativa y qué administraciones tributarias existen a la hora de implementar políticas tributarias que afecten al sector de la pesca.

El sector pesquero se configura como un gran dinamizador de las zonas costeras, creador de empleo y de riqueza, y, a su vez es clave para el abastecimiento alimentario de la población<sup>7</sup>.

Este sector puede incluir una variedad de actores, englobando desde pequeños pescadores artesanales hasta grandes empresas pes-

---

necesidad; el protagonismo de las personas de los socios; las reglas especiales de funcionamiento de las cooperativas; el fomento de las cooperativas proclamado por el artículo 129 de la Constitución española; y la menor capacidad contributiva de las cooperativas. José Manuel Tejerizo López (Tejerizo López 2008, 64-65) insiste en lo mismo al señalar que las cooperativas deben tener un régimen fiscal especial por causa de sus especiales características, no siendo posible aplicar sin más las normas tributarias diseñadas para las sociedades mercantiles.

<sup>6</sup> «No obstante, en los últimos años, hemos constatado como el concepto de ayuda de Estado se ha utilizado con mucha mayor frecuencia en el ámbito de la fiscalidad, y en concreto en relación con medidas adoptadas por los diferentes Estados Miembros que conferirían ventajas fiscales» en (Martínez Cabeza Manuel Luis 2020, 109).

<sup>7</sup> Son las palabras de la actual Secretaría de Pesca del Gobierno de España en <https://www.mapa.gob.es/es/prensa/ultimas-noticias/la-secretaria-general-de-pesca-destaca-la-importancia-del-sector-pesquero-para-las-zonas-costeras-y-el-abastecimiento-de-alimentos-a-la-poblaci%C3%B3n/tcm:30-652233> (acceso el 27 de mayo de 2024).

queras. Esto hace que su configuración pueda variar significativamente según la región, el tipo de pesca y la estructura económica del país donde se ubica el negocio. De esta manera, existe una variedad de empresas y actores que participan en diferentes partes de la cadena de valor de la industria pesquera, siendo las más habituales las sociedades de capital que se rigen, principalmente, en el Estado español por el Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio<sup>8</sup> y el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital<sup>9</sup>, aunque como se verá más adelante, el sector pesquero no tiene por qué obedecer a este esquema, pues existen las sociedades cooperativas<sup>10</sup> como alternativa real y eficaz para afrontar los desafíos del mundo de la pesca.

Según las últimas publicaciones realizadas por la presidencia del Consejo Europeo la pesca es un sector clave para la economía de la costa española que representa en torno al 1% del PIB español, aunque en zonas dependientes de esta actividad esa contribución a la economía regional puede llegar a superar el 10%<sup>11</sup>.

Dada la importancia del sector deben existir por parte de los diferentes Estados y sus administraciones mecanismos y estrategias que se puedan implementar para ayudar al sector de la pesca que engloba todas las actividades relacionadas con la captura de peces y otros organismos acuáticos, así como las cadenas de comercialización, manipulación y distribución. Estas ayudas, pueden consistir en recursos públicos proporcionados por los diferentes Administraciones públicas o, en beneficios fiscales que permitan minorar la carga tributaria que recae sobre los contribuyentes, siempre sin contravenir el Derecho europeo.

Las políticas fiscales en el ámbito de la Unión Europea son competencia de los Estados miembros, aunque existen impuestos que están armonizados a nivel europeo, siendo los más importantes el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y los impuestos especiales. Llegados a este punto, hay que recordar que los diferentes sistemas

---

<sup>8</sup> Publicado en la *Gaceta de Madrid*, núm. 289, de 16 de octubre de 1885, pp. 169-170.

<sup>9</sup> Publicado en el *BOE*, núm. 161, de 3 de julio de 2010, pp. 58472-58594.

<sup>10</sup> Están reguladas en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas y en el caso de la Comunidad Autónoma de Euskadi en la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi.

<sup>11</sup> <https://spanish-presidency.consilium.europa.eu/ga/noticias/pesca-sector-clave-economia-espanola-costa/#:~:text=El%20sector%20de%20la%20pesca, llegar%20a%20superar%20el%2010%20%25.> (acceso el 27 de mayo de 2024).

tributarios que existen en España hacen que existan diferentes haciendas y a su vez, diferente normativa legislativa aplicable a algunos impuestos.

De esta manera, podemos diferenciar dos sistemas que concurren entre sí, pero que no están supeditados entre ellos. Por una parte, tenemos a las Comunidades Autónomas de régimen común que se rigen, principalmente, por medio de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias<sup>12</sup>. Por otra parte, están los Territorios forales, reconocida su existencia en la Disposición Adicional primera de la Constitución Española, y que se rigen, en el caso vasco, por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma de Euskadi<sup>13</sup> y, en el caso navarro, por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra<sup>14</sup>.

Las empresas pesqueras, como obligados tributarios de los diferentes impuestos, están sujetas como el resto de las actividades económicas a una serie de imposiciones fiscales directas e indirectas. Sin embargo, dada su singularidad e importancia económica puede tener un tratamiento diferenciado desde el punto de vista de los tributos al que se hará referencia a continuación<sup>15</sup>.

Los dos principales impuestos a los que el sector de la pesca y acuicultura (actividades de extracción-pesca, comercialización, manipulación y distribución...) tiene que hacer frente son el IVA y el Impuesto sobre Sociedades, aunque existen otros impuestos aplicables a los que no se hará mención alguna<sup>16</sup>.

El primero de ellos es un impuesto indirecto que grava la capacidad económica de los contribuyentes y se pone de manifiesto por el hecho

---

<sup>12</sup> Publicada en el *BOE*, núm. 305, de 19 de diciembre de 2009, pp. 107986-107155.

<sup>13</sup> Publicada en el *BOE*, núm. 124, de 24 de mayo de 2002, pp. 18617-18636.

<sup>14</sup> Publicada en el *BOE*, núm. 310, de 27 de diciembre de 1990, pp. 38516-38525.

<sup>15</sup> Marina Aguilar y Carlos Vargas (Aguilar y Vargas 2024, 710) respecto a las cooperativas señalan que también «poseen unas características especiales de funcionamiento que justifican plenamente su tributación especial, como la configuración de su capital, la doble condición de socio y trabajador que concurre en sus miembros, la imputación de resultados derivados de las operaciones con terceros, las reservas obligatorias específicas e irrepartibles en ciertos casos, etc.».

<sup>16</sup> Es el caso del Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y de los tributos locales, como el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y el impuesto sobre actividades económicas (IAE).

de consumir (o entregar) bienes y servicios, es decir, recae sobre el consumo y grava las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes.

Siendo estas dos últimas importantes para el sector, pues existe un número relevante de empresas con vocación exportadora de productos pesqueros que les permite no repercutir el impuesto, al tributar en el destino del producto, en vez de en origen.

El IVA se aplica en la Península y en las Islas Baleares y no en Ceuta, Melilla y las Islas Canarias<sup>17</sup>.

La legislación más importante relativa al IVA a nivel de la Unión Europea es la Directiva 2006/112/CE, que contiene todas las normas que todos los países miembros de la UE deben seguir<sup>18</sup>. En España la norma principal es la Ley 37/1992 de 28 de diciembre<sup>19</sup>, y su desarrollo se realiza por el Reglamento del IVA que fue aprobado por el Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre<sup>20</sup>. A su vez, es importante tener en cuenta el Real Decreto 1619/2012 de 30 de noviembre, en el que se regulan las normas sobre la facturación, entre otras<sup>21</sup>.

Respecto a la Comunidad Autónoma de Euskadi se aplican las normas armonizadas del IVA teniendo en cuenta lo que la Ley del Concierto Económico en el artículo 26 establece que «el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado».

De esta forma los diferentes Territorios Históricos han establecido sus normas mediante la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del

---

<sup>17</sup> Se aplica el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dicta normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio.

<sup>18</sup> Publicada en el *DOUE*, núm. 347, de 11 de diciembre de 2006, pp. 1-108.

<sup>19</sup> Publicada en el *BOE*, núm. 312, de 29 de diciembre de 1992, pp. 44247-44305.

<sup>20</sup> Publicado en el *BOE*, núm. 314, de 31 de diciembre de 1992, pp. 44744-44774.

<sup>21</sup> Publicado en el *BOE*, núm. 289, de 1 de diciembre de 2012, pp. 83180-83205.

Impuesto sobre el Valor Añadido (en Bizkaia)<sup>22</sup>, Decreto Foral Normativo 3/2023, de 26 de julio, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en Gipuzkoa)<sup>23</sup> y Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, por el que se aprueba la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en Álava)<sup>24</sup>.

Dentro de la normativa que regula el IVA, teniendo en cuenta las características del contribuyente o la naturaleza específica de sus actividades empresariales, se recogen algunos regímenes especiales, entre los que debemos mencionar el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

Dicho régimen especial se regula en los artículos 124-134 de la Ley 37/1992 del IVA cuya aplicación se extiende a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurren los requisitos que señala la normativa. Asimismo, mediante una lista *numerus clausus* indica que quedarán excluidos del régimen especial, entre otras, las sociedades mercantiles y las sociedades cooperativas, de tal forma que estas últimas no pueden acogerse a sus ventajas. El régimen especial del IVA para la agricultura, ganadería y pesca ofrece una serie de ventajas para los agricultores, ganaderos y pescadores, simplificando sus obligaciones fiscales y favoreciendo la competitividad del sector. Por tanto, no existe la obligación de repercutir, liquidar o ingresar el IVA en las ventas de productos naturales obtenidos de las explotaciones, ni en las entregas de bienes de inversión empleados en esta actividad, salvo que se trate de inmuebles. Se excluyen de esta exención las importaciones, las adquisiciones intracomunitarias y las operaciones en las que aplique la inversión del sujeto pasivo. Asimismo, no es posible deducir las cuotas de IVA soportadas o pagadas en la adquisición de bienes o servicios utilizados en la actividad.

Por otra parte, el Impuesto sobre Sociedades, que es un tributo de carácter directo y naturaleza personal, grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas, en las que se incluyen las sociedades cooperativas que disfrutan un tratamiento fiscal diferenciado. Según la Ley del Concierto Económico el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción de este de aquellos sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volu-

<sup>22</sup> Publicada en el *BOB*, núm. 236, de 14 de diciembre de 1994.

<sup>23</sup> Publicado en el *BOG*, núm. 151, de 7 de agosto de 2023.

<sup>24</sup> Publicado en el *BOTHA*, núm. 11, de 29 de enero de 1993.

men de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 10 millones de euros

La norma que regula el Impuesto sobre Sociedades, en el ámbito del Territorio común, es la Ley 27/2014 reguladora del Impuesto sobre Sociedades<sup>25</sup>. Por su parte, los Territorios Históricos, de acuerdo con el artículo 14 de la Ley 12/2002 del Concierto Económico tienen capacidad para recaudar y regular el impuesto en su territorio, puesto que es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, el número Uno del artículo 14 de la Ley del Concierto Económico indica que «los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio y será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, salvo que se trate de sujetos pasivos que formen parte de un grupo fiscal y cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, en cuyo caso, será de aplicación la normativa autónoma únicamente si en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco la totalidad de las operaciones».

Asimismo, corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 10 millones de euros, mientras que los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 10 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

Por lo tanto, para ver la fiscalidad aplicable al sector de la pesca y acuicultura habrá que tener en cuenta los diferentes puntos de conexión a los que me he referido anteriormente.

---

<sup>25</sup> Publicada en el *BOE*, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, pp. 96939-97097.

### 3. Las Sociedades Cooperativas como modelo a seguir

A las Cooperativas sujetas a la normativa de Territorio Común en la actualidad es de aplicación la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas<sup>26</sup> que se promulgo para hacer frente a las modificaciones del régimen jurídico sustantivo de las cooperativas, así como para dar respuesta a las diferentes normas, algunas de cierta antigüedad, que adolecían de una importante falta de adecuación a la nueva realidad jurídica de las cooperativas y del sistema tributario, lo que dificultaba el cumplimiento de las obligaciones tributarias de este tipo de entidades. De esta manera, la Ley estatal contiene dos tipos de normas.

Por una parte, y tal como su exposición de motivos indica, existen normas incentivadoras, que establecen beneficios tributarios en atención a la función social que realizan las cooperativas, en cuanto que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuación y formación de las personas de los socios a través de las dotaciones efectuadas con esta finalidad. Y, por otra parte, existen normas técnicas, de ajuste, que adaptan las características y regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias. Aunque, el legislador, con la aprobación de la norma perseguía la elaboración de un régimen fiscal especial que se adecuase a la nueva realidad existente en el mundo cooperativo, el régimen ha recibido duras críticas desde el principio (Aguilar Rubio 2016, 52), puesto que la norma somete a unas exigencias tan duras que habitualmente resultan paradójicamente desincentivadoras de la toma de iniciativas empresariales, sociales o laborales (Rodrigo Ruiz 2010, 11) e (Hinojosa Torralvo 2010, 75-76). La norma responde a los siguientes principios:

- 1.º Fomento de las Sociedades Cooperativas en atención a su función social, actividades y características.
- 2.º Coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas.
- 3.º Reconocimiento de los principios esenciales de la Institución Cooperativa.
- 4.º Globalidad del régimen especial que concreta tanto las normas de beneficio como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas.

---

<sup>26</sup> Publicada en el *BOE*, núm. 304, de 20 de diciembre de 1990, pp. 37970-37977.

## 5.º Carácter supletorio del régimen tributario general propio de las personas jurídicas.

Concretamente, el artículo 11 de dicha norma reconoce a las sociedades cooperativas del mar como cooperativas protegidas de primer grado, siempre que cumplan unas condiciones. Para que una cooperativa del mar sea considerada protegida debe cumplir con ciertos requisitos, como limitar el volumen de ventas de sus socios y restringir la compra y venta de productos de terceros. Estos mecanismos buscan garantizar que las cooperativas prioricen la actividad de sus socios y promuevan un sistema de pesca sostenible. Los beneficios fiscales a los que se pueden acoger tienen que ver con el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo este el que regula el tratamiento que se les concede a los y las socios/as y asociados/as.

En el Impuesto sobre Sociedades existen reglas especiales para el cálculo de la base imponible del mismo y se indican las deducciones a las que se pueden acoger las cooperativas. Las deducciones a las que se refiere la norma tienen en cuenta los gastos deducibles, así como la deducción de la dotación al Fondo de Educación y Promoción, la deducción por doble imposición y la deducción por creación de empleo. Igualmente, se hace una referencia explícita de qué se entiende por incremento o disminución patrimonial, así como qué se consideran los rendimientos extracooperativos. Finalmente, se establece una bonificación del 50 por cien de la cuota íntegra, siendo el tipo de gravamen que se les aplica a los resultados cooperativos del 20% y a los resultados extracooperativos el tipo general que es del 25%.

Las personas socias y asociados/as cooperativos tienen un tratamiento diferenciador en algunas partidas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, se considerarán rendimientos del capital mobiliario los retornos cooperativos y en ningún caso podrán deducir para la determinación de la base imponible las pérdidas sociales atribuidas a los socios. Además, para determinar la cuantía de las variaciones patrimoniales derivadas de la transmisión o el reembolso de las aportaciones sociales, se adicionarán al coste de adquisición de éstas las cuotas de ingreso satisfechas y las pérdidas de las cooperativas que habiéndose atribuido al socio hubieran sido reintegradas en metálico o compensadas con retornos de que sea titular el socio y que estén incorporados a un Fondo Especial regulado por la Asamblea General. Los socios de las cooperativas protegidas gozarán, en relación con los retornos cooperativos, de una deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o, en su caso, del Impuesto sobre Sociedades, del 5% de los percibidos.

Trasladando esta cuestión a los Territorios Históricos de Bizkaia y Gipuzkoa, territorios en donde también la pesca tiene su importancia, nos encontramos con algo sorprendente. La Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi<sup>27</sup> al enumerar las clases de cooperativas que se rigen bajo su norma, no hace ninguna mención expresa a las cooperativas del mar, por lo que no existe ninguna singularidad aplicable a las mismas<sup>28</sup>. Tras la lectura del Capítulo I del Título II de la norma, podemos llegar a la conclusión de que las Cooperativas del sector de la pesca entrarían dentro de la clase de Cooperativas de servicio en el tipo de servicios empresariales<sup>29</sup> o incluso podrían existir cooperativas de transporte y cooperativas de transportistas que se dedicasen al sector pesquero.

Este hecho, a nivel fiscal, igualmente plantea un problema que las cooperativas del mar en el territorio del Estado ya lo han solucionado. Nos referimos a la nula singularidad tributaria a la que puedan acogerse las cooperativas vascas del sector de la pesca, pues ninguna de ellas, como se verá, puede constituirse como cooperativas de mar y tampoco hay ninguna especificidad para aquellas sociedades cooperativas de servicio que se dediquen al mundo de la pesca.

La Norma Foral 6/2018, de 12 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia<sup>30</sup> y la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas del Territorio Histórico de Gipuzkoa<sup>31</sup> no hacen ninguna alusión a las sociedades de mar, por lo que no se les considera como Cooperativas especialmente protegidas. Lo mismo ocurre con la falta de protección especial que tienen las cooperativas de servicio. Este hecho, impide disfrutar de los beneficios a los que se pueden acoger otras sociedades cooperativas. No obstante, pueden disfrutar de los beneficios que se le aplican a la totalidad de las sociedades cooperativas que se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley de Cooperativas de Euskadi, siendo calificadas como cooperativas protegidas.

<sup>27</sup> Publicada en el *BOPV*, núm. 247, de 30 de diciembre de 2019, pp. 5891 (1-106).

<sup>28</sup> Esto no es óbice para que se constituyan otro tipo de cooperativas vinculadas al mundo de la pesca y la acuicultura como la extracción de pesca, actividades turísticas relacionadas con la pesca de pesca-turismo, demostraciones de pesca y turismo pesquero o marinero etc.

<sup>29</sup> «Artículo 128. Cooperativas de servicios empresariales.

1. Son aquellas cooperativas que, con un objeto social análogo al regulado en el artículo 127.1, asocian a empresarios o empresarias individuales o sociales de los sectores pesquero, industrial, comercial o de servicios, sea cual fuere su respectiva forma jurídica, en orden a facilitar, garantizar o completar las funciones empresariales, la actividad o los resultados de las explotaciones de las personas socias». Véase, (Merino Hernández 2021, 395-397).

<sup>30</sup> Publicada en el *BOB* núm. 249, de 28 de diciembre de 2018.

<sup>31</sup> Publicada en el *BOG* núm. 101, de 30 de mayo de 1997.

De esta forma, los únicos incentivos fiscales que pueden disfrutar en el Impuesto sobre Sociedades son:

- El tipo de gravamen es del 20% y si las cooperativas son de reducida dimensión es del 18%.
- La tributación mínima tiene que ser del 9% de la base imponible
- Gozan de libertad de amortización los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas correspondiente.

Finalmente, hay que recordar que todas estas ayudas e incentivos fiscales a las que las Sociedades Cooperativas del mar y otras formas de Sociedades Cooperativas pueden acogerse tienen que cumplir la normativa europea sobre ayudas de Estado para evitar que los Estados miembros puedan conceder ayudas a las empresas que les permitan situarse en una situación ventajosa respecto a sus competidores. En este sentido, son de aplicación los artículos 107<sup>32</sup>, 108 y 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>33</sup> que recogen, por una parte, qué se consideran ayudas de Estado<sup>34</sup>, así como, se indican las ayudas de Estado que se consideran (o podrán considerarse) acorde a la normativa europea. De esta manera, la Comisión Europea, examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados y comprobará si una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales es o no compatible con el mercado interior en virtud del artículo 107. Si entiende que no es acorde al mercado único, decidirá que el Estado otorgante suprima o modifique la ayuda en el plazo que ella misma determine<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup> «Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.»

<sup>33</sup> Publicado en el *DOUE*, c- 83/47, de 30 de marzo de 2010, p. 47.

<sup>34</sup> Ver también la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, publicado en el *DOUE*, de 19 de julio de 2016, p. 2016/C 262/01.

<sup>35</sup> Para ejecutar las decisiones de la Comisión relativas a las ayudas de Estado que afecten a obligaciones tributarias, España tiene unos procedimientos específicos que han sido incluidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria mediante la reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Lo mismo ocurre con la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Ver también, (PIÑA GARRIDO 2013, 129-151).

En lo que respecta al sector de la pesca son, igualmente, de aplicación el Reglamento UE) 2022/2473 de la Comisión de 14 de diciembre de 2022 por el que se declaran determinadas categorías de ayuda a las empresas dedicadas a la producción, transformación y comercialización de productos de la pesca y de la acuicultura compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>36</sup> y las Directrices de la Comisión aplicables a las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura<sup>37</sup>.

#### 4. Conclusiones

La variedad normativa existente respecto al sector de la pesca nos permite concluir que este sector económico es de suma importancia para los Estados miembros de la Unión Europea, que, mediante ayudas públicas e incentivos fiscales compatibles con el Derecho europeo, intentan proteger e impulsar su relevancia en el Producto Interior Bruto. A nivel estatal, los parlamentos y gobiernos con competencia en materia de pesca también han promovido el sector mediante iniciativas legislativas y normativas, ofreciendo ayudas públicas, bonificaciones y exenciones tributarias específicas en los principales impuestos que afectan a los contribuyentes.

Por su parte, las Sociedades Cooperativas, debido a sus características singulares, disfrutan de mayores incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, los cuales se ven incrementados si se clasifican como Sociedades Cooperativas protegidas de primer grado o de especial protección. En esta categoría se pueden englobar a las Sociedades Cooperativas del mar teniendo en cuenta la normativa estatal, aunque esta cuestión es descuidada en la normativa vasca, pues no existe este tipo de forma de cooperativa, por lo que no se les otorga a estas sociedades la calificación de protegidas. Igualmente, no hay ninguna protección especial para las sociedades de servicio.

Para mejorar el tratamiento fiscal de las Cooperativas del mar, así como de las sociedades cooperativas de servicio que se dedican al mundo de la pesca y la acuicultura en los Territorios Históricos de Bizkaia y Gipuzkoa, sería conveniente, en primer lugar, mencionar a las Cooperativas de mar en la Ley de Cooperativas de Euskadi y en se-

---

<sup>36</sup> Publicado en el *DOUE*, núm. 327, de 21 de diciembre de 2022, pp. 82-139.

<sup>37</sup> Publicado en el *DOUE*, núm. 107, de 23 de marzo de 2023, pp. 1-48.

gundo lugar, adecuar la normativa que regula el régimen fiscal de las Sociedades Cooperativas para, como mínimo, equipararlo a la normativa estatal, con el objetivo final de que las Cooperativas de mar puedan disfrutar de mejores y mayores beneficios fiscales. Asimismo, sería conveniente que la Ley de Cooperativas de Euskadi considerase especialmente protegidas a las Sociedades Cooperativas de servicio que se dediquen a la pesca y la acuicultura.

## 5. Bibliografía

- AGUILAR RUBIO, Marina y Carlos VARGAS VASSEROT. 2024. *Los Principios cooperativos y su incidencia en el régimen legal y fiscal de las cooperativas*, Madrid: Dykinson.
- ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL. 2006. «La Declaración de la Alianza Cooperativa Internacional sobre la identidad cooperativa: un informe». *Anuario de Estudios Cooperativos*: 35.
- ALONSO RODRIGO, Eva, 2001. *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*. Barcelona: Generalitat de Catalunya.
- GARCÍA RODRÍGUEZ, Linda; FUENTES GUEVARA, Darío; PICO GONZÁLEZ, Beatriz. 2021. «Análisis de la actitud emprendedora en sociedades cooperativas pesqueras en México». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 139, n.º junio:: e76632. <https://doi.org/10.5209/reve.76632>.
- 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-59-2021pp213-236>.
- HINOJOSA TORRALVO, Juan José. 2010. «Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?» *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*, n.º 69. 73-89.
- MARTÍNEZ CABEZA, Manuel Luis. 2020. «El régimen jurídico de las Ayudas de Estado». *Cuadernos de Formación, Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 26: 109-119.
- MERINO HERNÁNDEZ, Santiago. 2021. *Glosa a la Ley de Cooperativas de Euskadi*. Euskadi: CSCE-EKGK.
- MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE. 2016. «Fiscalidad agraria y pesquera en España». *Publicaciones de la SGPAC*. Acceso el 23 de mayo de 2024. [https://www.mapa.gob.es/es/ministerio/servicios/analisis-y-prospectiva/aypfiscalidadagrariavf-conieh\\_tcm30-88376.pdf](https://www.mapa.gob.es/es/ministerio/servicios/analisis-y-prospectiva/aypfiscalidadagrariavf-conieh_tcm30-88376.pdf).
- MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN. 2023. *Marco Normativo Fiscal y Laboral en el sector Pesquero Español*. Madrid: Centro de Publicaciones del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid. [https://www.mapa.gob.es/es/ministerio/servicios/analisis-y-prospectiva/marconormativofiscal2023\\_lineaactualizado28septiembreindisposicionirpf\\_tcm30-656921.pdf](https://www.mapa.gob.es/es/ministerio/servicios/analisis-y-prospectiva/marconormativofiscal2023_lineaactualizado28septiembreindisposicionirpf_tcm30-656921.pdf).

- OGLIASTRI, Enrique; AUSTIN, James; REFICCO, Ezequiel; GUTIÉRREZ, Roberto. 2006. *Gestión efectiva de emprendimientos sociales: Lecciones extraídas de empresas y organizaciones de la sociedad civil en Iberoamérica*. Washington: Planeta.
- PIÑA GARRIDO, Lilo. 2013. «Recuperación de Ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho Comunitario (II)». *Crónica Tributaria*, n.º 149: 129-151.
- RODRIGO RUIZ, Marco Antonio. 2010. «Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, social y cooperativa*, n.º 69: 9-25.
- TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, 2008. «El régimen tributario de las cooperativas en España. Aspectos generales». *GEZKI*, n.º 4: 41-78.
- ZALDUA AZKUENAGA, Iván. 2024. «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». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n.º 64 (julio), 111-133. <https://doi.org/10.18543/baidc.2872>.