

## EL NUEVO REGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS

Teodoro Cordón Ezquerro (\*)

### I. ANTECEDENTES

Desde 1900, con la Ley de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, las Sociedades Cooperativas han tenido una atención especial por parte del Ministerio de Hacienda.

Los beneficios tributarios se concedían en función de las condiciones económicas de los asociados y no por la propia actividad cooperativa.

La Orden Ministerial de 1948, asentó con carácter riguroso la aplicación del principio mutualista.

El Estatuto fiscal de 1954 articula de forma unitaria el régimen fiscal de las cooperativas distinguiendo dos grupos: Cooperativas protegidas a las que se les otorgan exenciones fiscales y Cooperativas no protegidas. La diferencia radica en la aplicación de requisitos como la capacidad económica de los socios, el cumplimiento del principio mutualista y la actividad económica de la cooperativa, con exclusión de la protección para los procesos industriales complejos.

Las reformas tributarias de 1957 y 1964 obligan a establecer un nuevo Estatuto Fiscal, el D. 888/1969, todavía hoy en vigor, pese a las derogaciones parciales sufridas. Este Estatuto de 1969 mantiene los requisitos del de 1954.

A partir de 1978, a pesar del mandato constitucional de fomentar el cooperativismo mediante una legislación adecuada (art.º 129.2), y de lo establecido en la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, que ordena remitir a las Cortes, antes del día 31 de diciembre de 1979, un Proyecto de Ley sobre Regimen Fiscal de las Cooperativas, se dilata la elaboración de dicho texto por dos razones fundamentales. Primera: la necesaria desaparición de la Organización Sindical.

---

(\*) Director del Gabinete Técnico del Subsecretario del MAPA.

— Agricultura y Sociedad n.º 50 (Enero-Marzo 1989)

---

Segunda: la configuración del Estado de las Autonomías. Por su parte, la O.M. de 14 de febrero de 1980, adapta el régimen fiscal de las Cooperativas a las normas contenidas en la Ley 61/1978.

A su vez, diversas Comunidades Autónomas, en el ámbito de las competencias exclusivas asumidas, dictan sus propias Leyes Cooperativas. Es el caso del País Vasco (1982); Cataluña (1983); Andalucía (1985) y Valencia (1985).

Tras la promulgación de estas leyes, el Gobierno Central elabora la Ley 3/1987, General de Cooperativas, quedando por tanto configurado el soporte jurídico del mundo cooperativo, tanto a nivel central como autonómico. La Disposición Final Quinta de la Ley 3/1987, establece un mandato para que se envíe a las Cortes un Proyecto de Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. Proyecto de Ley que es el que actualmente estamos comentando.

La Ley 3/1987, General de Cooperativas, adapta los principios del mundo cooperativo a la realidad actual del mercado. En efecto, aunque se mantiene el principio mutualista, se introduce la posibilidad de que las Cooperativas puedan realizar operaciones con terceros no socios aún cuando no concurren circunstancias excepcionales.

Como uno de los problemas de las Cooperativas, dado su elevado número y escasa integración, es alcanzar un volumen suficiente de actividad económica para lograr una situación competitiva en el mercado, la innovación introducida mediante la ampliación generosa del principio mutualista trata, por una parte, de facilitar la adecuación del tamaño de la cooperativa a las necesidades del mercado en el que opera y, por otra, de capitalizar la cooperativa, pues a tal fin se dispone que los resultados positivos o negativos que se obtengan por las actividades realizadas con terceros no socios se imputarán al Fondo de Reserva Obligatorio, al tiempo que se impone la necesidad de reflejar en la contabilidad de forma separada, clara e inequívoca, las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros.

Por tanto, hasta que no se ha configurado el ordenamiento jurídico de las sociedades cooperativas en las Comunidades Autónomas y en el Estado, pues tal es el sentido de la Disposición Final de la Ley 3/1987, no se ha podido elaborar el nuevo Estatuto Fiscal de las Cooperativas.

El respeto a los requisitos exigidos por las Leyes Autonómicas y del Estado han sido un principio rector para el Proyecto de Ley.

## II. DERECHO POSITIVO COMPARADO

En el ámbito de la CEE, no podemos hablar de un modelo jurídico único para todos los países. Más bien, hay un tratamiento jurídico diverso pues, en

---

---

unos casos, no existe un concepto legal diferenciado de cooperativa, caso de Reino Unido y Dinamarca y, en otros, hay disposiciones básicas conforme al sector en que opera la cooperativa, caso de Francia e Italia.

Dado el carácter abierto de las disposiciones legales que afectan específicamente a las Cooperativas, la legislación mercantil se aplica en todos aquellos aspectos no contemplados explícitamente en dichas disposiciones. Ello determina la inexistencia de un régimen tributario específico.

### III. AMBITO SUBJETIVO DEL REGIMEN FISCAL

El Proyecto de Ley, en su art. 2, clasifica a las cooperativas fiscalmente protegidas en dos grupos:

- a) Cooperativas protegidas.
- b) Cooperativas especialmente protegidas.

A los dos grupos se les exige estar regularmente constituidos (art. 6) y cumplir una serie de requisitos inherentes a la Institución cooperativa (art. 13). Pero en algunos casos, además de estos beneficios fiscales básicos, atendiendo a la naturaleza del sector en el que opera la Cooperativa, se establecen por su especial interés otros beneficios adicionales. Así, podrán ser cooperativas especialmente protegidas las de primer grado de las clases siguientes (art. 7):

- a) Cooperativas de Trabajo Asociado.
- b) Cooperativas agrarias.
- c) Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.
- d) Cooperativas del Mar.
- e) Cooperativas de Consumidores y Usuarios.

Es decir, que frente al Estatuto anterior en el que había cooperativas protegidas y no protegidas, ahora puede haber tres niveles: no protegidas, protegidas y especialmente protegidas.

#### **Cooperativas protegidas**

Todas las cooperativas de primer grado a que se refiere el art. 116 de la Ley 3/1987, pueden ser fiscalmente protegidas siempre que no incumplan un conjunto de requisitos mínimos que son los recogidos en el art. 13 del Proyecto de Ley. Dicho artículo establece los 16 requisitos que deben ser cumplidos en su totalidad para que una cooperativa sea considerada como fiscalmente protegida. El incumplimiento de cualquiera de ellos supone el paso a la situación de cooperativa fiscalmente no protegida, abandonando la condición de protegida o especialmente protegida. Además, no existe una graduación de

---

causas para pasar, por ejemplo, de especialmente protegida a protegida, lo mismo da incumplir un requisito que seis.

Son causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, la realización de actuaciones contrarias a normas básicas establecidas por la Ley 3/1987. Estas actuaciones son:

1. *Aplicación del principio mutualista.*

La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las Leyes, así como el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización.

Ninguna Cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por 100 del total de las de la Cooperativa, sin perder la condición de cooperativa protegida a efectos fiscales.

Es decir, se recoge la nueva versión del principio mutualista del art. 5 de la Ley 3/1987, en las operaciones con terceros, con un límite del 50 % salvo causas excepcionales (art. 14).

Por su parte, el art. 134.b. de la Ley 3/1987, establece un límite del 40 %, cuya superación tiene la consideración de falta grave.

El empleo de trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales por aquellas Cooperativas respecto de las cuales exista tal limitación.

2. *Número de socios.*

La existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en un plazo de seis meses. La Ley 3/1987, en su art. 7 establece que las Cooperativas de primer grado deben estar integradas por cinco socios como mínimo.

3. *Capital social.*

La reducción del capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de seis meses.

Cuando las aportaciones al capital social de los socios o asociados excedan de los límites legales autorizados.

El art. 72.4 de la Ley 3/1987, establece que el importe total de las aportaciones de cada socio, en las Cooperativas de primer grado, no puede exceder el 25 % del capital social.

---

---

#### 4. *Intereses.*

Retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un Fondo Especial constituido por acuerdo de la Asamblea General.

#### 5. *Capitalización de la Cooperativa.*

No efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas.

Repartir entre los socios los Fondos de Reserva que tengan carácter de irrepartibles durante la vida de la Sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación.

Aplicar cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas de las previstas por la Ley.

Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la Cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.

#### 6. *Retornos cooperativos.*

Cuando los retornos sociales fueran acreditados a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la Cooperativa o fuesen distribuidos a terceros no socios.

#### 7. *Imputación de pérdidas.*

No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea General.

#### 8. *Fin de la actividad.*

La paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa justificada.

La conclusión de la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.

#### 9. *Control externo.*

La falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales.

---

#### 10. *Operaciones financieras.*

Participación de la Cooperativa, en cuantía superior al 10 por 100, en el capital social de entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40 por 100 cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia Cooperativa.

El Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar participaciones superiores, sin pérdida de la condición de Cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades.

En ningún caso el conjunto de estas participaciones podrá superar el 50 % de los recursos propios de la Cooperativa.

Es decir, que el nuevo Estatuto Fiscal recoge también los principios de adaptación de la cooperativa a la realidad económica y jurídica en que se mueve, a fin de asegurar su supervivencia. En efecto, siguiendo a la Ley 3/1987, establece la posibilidad de realizar cualquier actividad económica, simple o industrial (art. 1.2); realizar operaciones con terceros (art. 5.1) y colaborar económicamente con otras sociedades (art. 149).

#### **Cooperativas especialmente protegidas**

Las cooperativas especialmente protegidas, además de los requisitos antes señalados, deben cumplir otros más, que suponen en definitiva una aplicación más restrictiva del principio mutualista. Así, centrándonos exclusivamente en las Cooperativas Agrarias, los requisitos exigidos en su art. 9 son los siguientes:

##### 1. *En relación con los socios.*

Se establece la primacía del criterio personalista, es decir, los socios deben ser personas físicas. Por tanto, aunque el art. 133.1 de la Ley 3/1987, reconoce como socios a las personas físicas y jurídicas, si hay una persona jurídica distinta de las que expresamente pueden ser socios: Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra protegidas, Sociedades Agrarias de Transformación de las contempladas en el número tres de la Disposición Adicional Primera de esta Ley, Entes Públicos, Sociedades en cuyo capital participen mayoritariamente los Entes Públicos, la sociedad cooperativa deja de estar especialmente protegida y pasa a las protegidas.

##### 2. *Extensión del principio mutualista*

a) Operaciones con terceros por suministro de materias primas y bienes intermedios.

---

Las materias, productos o servicios, adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento, por la Cooperativa, con destino exclusivo para sus propias explotaciones o para las explotaciones de sus socios, pueden ser cedidos a terceros no socios en el ejercicio de una actividad empresarial diferenciada.

Esta restricción viene impuesta por el propio espíritu de los art. 133 y 134 de la Ley 3/1987.

b) Que no conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, distribuyan o comercialicen productos procedentes de otras explotaciones, similares a los de las explotaciones de la Cooperativa o de sus socios, en cuantía superior, por cada ejercicio económico, al 5 por 100 del precio de mercado obtenido por los productos propios.

Dicho porcentaje se determinará independientemente para cada uno de los procesos señalados en el presente apartado en los que la Cooperativa utilice productos agrarios de terceros.

La Disposición Transitoria Segunda amplía dicho límite al 40 % hasta el 31-XII-1992. Probablemente, por necesidades de las propias Cooperativas, dicho límite deberá ser mantenido indefinidamente.

### 3. *Capacidad económica de los socios.*

Este principio considerado básico en la concesión de ayudas a las Cooperativas, puede tener un comportamiento perverso sobre los fines generales perseguidos. Pues si a cada socio se le exige que las bases imponibles del Impuesto sobre bienes inmuebles, bienes de naturaleza rústica, no excedan de 6.500.000 pesetas, dependerá de si en dicha valoración se aplican criterios de mercado o no, para que una cooperativa ya existente pueda pasar de ser especialmente protegida a ser protegida, como consecuencia de que uno o más socios no respeten este límite. Para evitar enfrentamientos entre socios y crear cooperativas inviables en su origen, se establece una excepción, pues se admite la existencia de otros socios cuyas bases imponibles sean superiores a las indicadas, siempre que las correspondientes a los mismos no excedan en su conjunto del 30 por 100 de la suma de las bases imponibles correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de los socios que no superen el límite de 6.500.000 pesetas.

Un problema no contemplado en el Proyecto de Ley es el referente a la ganadería independiente del suelo, que no está gravada con los bienes de naturaleza rústica, sino en el de Actividades Económicas. En la tramitación parlamentaria del proyecto deberá ser planteada la cuestión.

---

### **Cooperativas de segundo grado**

Dentro del proceso de integración cooperativo, las Cooperativas de segundo y ulterior grado también pueden ser protegidas y especialmente protegidas. Así, si todas las Cooperativas socias, son protegidas, la de segundo grado también será protegida, y si todas las asociadas son especialmente protegidas la de segundo grado también lo será. Pero cuando en las asociadas haya protegidas y especialmente protegidas la bonificación del 50% en Sociedades se aplicará, exclusivamente, sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las Cooperativas especialmente protegidas.

### **Uniones, Federaciones y Confederaciones**

Por último, en cuanto a las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas, el proyecto, teniendo muy presente su verdadera naturaleza de asociaciones sin ánimo de lucro, les concede el mismo régimen que a las entidades exentas del artículo 5, Dos, f) de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, es decir, que a los partidos políticos, centrales sindicales, colegios profesionales, etc., beneficio al que hay que sumar la misma exención que en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se concede a las Cooperativas especialmente protegidas.

## **IV. NORMAS TECNICAS DE AJUSTE**

La naturaleza de las actividades y las características propias y específicas del mundo cooperativo, hacen necesario una mayor adaptación de las normas tributarias generales a este conjunto de peculiaridades. A tal fin, para la aplicación de las normas de ajuste es indiferente que la Cooperativa sea fiscalmente protegida o no lo sea. Se aplican a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas que no hayan sido descalificadas y, en su caso, a sus socios o asociados.

Así, por ejemplo, cuando una cooperativa acredita a los socios los retornos cooperativos en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa, se pierde la consideración de estar fiscalmente protegida, pero no por ello deja de ser gasto deducible las cantidades que, obligatoriamente, destine al Fondo de Educación y Promoción.

Así, desde el art. 15 del Proyecto hasta el 32, ambos inclusive, son normas técnicas de ajuste.

Como las Cooperativas son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, se establecen reglas especiales en relación con dicho impuesto. Estas reglas se refieren a los siguientes elementos:



*a) Determinación de la base imponible.*

La peculiaridad de las relaciones y operaciones que se realizan entre el socio y la sociedad cooperativa, tanto de compra como de venta, generalmente a precios distintos de los de mercado, hace necesario, en aplicación del principio de valoración a precios de mercado recogido en la Ley 61/1978, que las operaciones realizadas por las Cooperativas con sus socios se computen por su valor de mercado.

La posibilidad de realizar operaciones con terceros y el diferente trato fiscal que reciben estas operaciones y las realizadas con los socios, obligan a distinguir dentro de la base imponible los resultados cooperativos y extracooperativos.

Para la determinación de los resultados cooperativos o extracooperativos se imputarán a los ingresos de una u otra clase, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la Cooperativa.

A efectos de liquidación, la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se minorará en el 50% de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatoria.

*b) Resultados cooperativos.*

1) Ingresos cooperativos.

En la determinación de los rendimientos cooperativos se considerarán como ingresos de esta naturaleza:

1. Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios.

2. Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.

3. Las deducciones de las aportaciones obligatorias efectuadas por los socios, en los supuestos de baja de los mismos en la Cooperativa.

4. Las subvenciones corrientes.

5. Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma dispuesta en el art. 22 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

6. Los intereses y retornos procedentes de la participación como socio o asociado en otras cooperativas.

7. Los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada.

Esta lista de ingresos la consideramos cerrada, cualquier otro ingreso es extracooperativo.

## 2) Gastos especiales cooperativos.

Como hemos visto en la determinación de la base imponible, además de los gastos generales imputables a esta actividad, son gastos deducibles:

1. A su valor de mercado, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por los socios.
2. Las cantidades que las Cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción.
3. Los intereses, con límite, devengados por los socios o asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social.

## c) Resultados extracooperativos.

Están constituidos por los incrementos y disminuciones de patrimonio y los rendimientos extracooperativos.

Para la determinación de estos rendimientos se considerarán como ingresos de esta naturaleza:

1. Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios.
2. Los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa.
3. Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la Cooperativa.

Dentro de estos se comprenderán los procedentes de las Secciones de Crédito de las Cooperativas, con excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios.

Por tanto, incluso las operaciones no cooperativizadas realizadas con un socio están incluidas aquí.

Por su parte, la Ley 3/1987, establece en su art. 83,2 que: «Figurarán en contabilidad separadamente, y se destinarán al Fondo de Reserva Obligatorio, los beneficios obtenidos de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios, los beneficios procedentes de plusvalías en la enajenación de los elementos del activo inmovilizado o los obtenidos de otras fuentes ajenas a los fines específicos de la Cooperativa, así como los derivados de inversiones o participaciones en Sociedades no cooperativas».

## d) Deuda tributaria.

Como hemos distinguido dos tipos de resultados, que pueden ser positivos o negativos, y cada uno de ellos va a tipos diferentes, salvo que la cooperativa no sea fiscalmente protegida, la suma algebraica de las cantidades resultantes

---

---

constituye la cuota íntegra cuando resulte positiva. Si es negativa, su importe podrá compensarse por la Cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los cinco ejercicios siguientes, con lo que se establece la compensación en cuota y no en la base, como es el criterio establecido por el art. 18 de la Ley 61/1978.

e) *Retenciones.*

Las Sociedades cooperativas vendrán obligadas a practicar a sus socios y a terceros las retenciones que procedan de acuerdo con el ordenamiento vigente. Así la Ley 44/1978, establece en su art. 29 la obligación de practicar retenciones cuando se satisfagan por una persona jurídica, la Sociedad Cooperativa, rendimientos del trabajo, actividades profesionales y capital mobiliario a personas físicas o jurídicas residentes en España. Cuando se trata de personas físicas o jurídicas no residentes el art. 148.c del Reglamento de I.R.P.F. establece la obligación de retener al 15% cualquiera que sea la naturaleza de los rendimientos. Es decir, también serían objeto de retención los rendimientos derivados del capital inmobiliario y los de actividades empresariales.

Por su parte, el R.D. 2027/1985, que desarrolla la Ley 14/1985 sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros introduce matizaciones en cuanto a las retenciones.

f) *Rendimientos del trabajo.*

En el caso de socios de Cooperativas de Trabajo Asociado o de socios de trabajo de cualquier otra Cooperativa, son sólo rendimientos del trabajo, los anticipos laborales percibidos en cuantía no superior a las retribuciones normales de la zona para el sector de actividad correspondiente.

g) *Rendimientos del capital mobiliario.*

1) *Intereses.*

Dada la naturaleza de la relación jurídico-financiera entre el socio y la cooperativa, las aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social, por parte de los socios o asociados, devengan un interés y no un dividendo. Este interés no puede exceder del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y en cinco puntos para los asociados.

El resto de los intereses que no tengan su origen en esta relación, se someten al criterio del mercado.

2) *Retornos cooperativos.*

Según el art. 85 de la Ley 3/1987, el retorno cooperativo se acreditará a lo socios en proporción a las operaciones, actividades o servicios cooperativizados realizados por cada socio en la Cooperativa.

---

---

El retorno cooperativo en ningún caso se podrá acreditar en función de las aportaciones del socio al capital social.

Por tanto, desde el punto de vista de su causa u origen el retorno no lo podemos asimilar al dividendo. Uno se percibe en función de la actividad económica realizada por el socio con la sociedad y, el otro, por la participación del socio en el capital social de la entidad.

A efectos de la retención y de la deducción por doble imposición de dividendos, los retornos cooperativos se asimilan a los dividendos.

Tienen la consideración de retornos cooperativos, y por tanto, no son gastos deducibles, las cantidades distribuidas entre los socios de la cooperativa a cuenta de sus excedentes, el exceso de valor asignado en ventas a las entregas de bienes, servicios, suministros y prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, sobre su valor de mercado.

Por el contrario, los retornos cooperativos no se considerarán rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no estarán sujetos a retención cuando:

- Se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio al mismo.
- Se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores.
- Se incorporen a un Fondo Especial.

Centrándonos ahora en el ámbito de los socios y asociados, a efectos de su I.R.P.F., los retornos cooperativos se considerarán como rendimientos del capital mobiliario y, en lógica con la compensación en cuota de las pérdidas por la sociedad, los socios no se deducirán, en ningún caso, para la determinación de la base imponible las pérdidas sociales que la cooperativa les atribuye. Sino, podría producirse una doble compensación de pérdidas, primero en la sociedad y después en el socio.

En el Impuesto sobre el Patrimonio, dada la ausencia de otros criterios de valoración como la Bolsa, la valoración de las aportaciones de los socios o asociados en el capital social de las Cooperativas se determinará en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias y voluntarias, resultante del último balance aprobado.

## V. NORMAS INCENTIVADORAS

Estas normas recogidas en el art. 33 y 34 son solamente aplicables a las Cooperativas protegidas y especialmente protegidas. Si a estos beneficios fiscales unimos la importante mejora que en el tratamiento de los gastos fiscales

---

introducen las normas de ajuste, el nuevo régimen fiscal es bastante más beneficioso que el anterior.

La tributación en el Impuesto sobre Sociedades queda como sigue:

Resultados Cooperativos	<ul style="list-style-type: none"> <li>— 26 por 100, Cooperativas de Crédito.</li> <li>— 20 por 100, Cooperativas protegidas.</li> <li>— 10 por 100, Cooperativas especialmente protegidas.</li> </ul>
Resultados Extracooperativos	<ul style="list-style-type: none"> <li>— 35 por 100.</li> <li>— Bonificación 50 por 100 (s/cuota gravada al 35 por 100) para las Cooperativas especialmente protegidas.</li> </ul>

En síntesis, los beneficios fiscales reconocidos a las Cooperativas son los siguientes:

1) A las Cooperativas protegidas:

a) *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:*

- Exención operaciones societarias.
- Exención en actos jurídicos documentados de las operaciones de constitución y cancelación de préstamos destinados a inversiones en activos fijos.
- Exención para las adquisiciones de bienes y derechos destinados al Fondo de Educación y Promoción.

b) *Impuesto sobre Sociedades.*

- Tipos de gravamen reducidos para los resultados cooperativos (26 por 100 para las Cooperativas de Crédito, 20 por 100 para las restantes). Resultados extracooperativos 35 por 100.
- Deducción creación de empleo para la admisión de socio-trabajadores.
- Libertad de amortización para los bienes de activo fijo adquiridos en los tres primeros años de vida de la Sociedad.

c) *Tributos Locales.*

- Bonificación 95 por 100 de la Cuota del Impuesto sobre Actividades Económicas y sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica.

d) *Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.*

- Exención operaciones, salvo entrega de bienes inmuebles, realizadas por las Cooperativas, entre sí o con sus socios, en Canarias, Ceuta y Melilla.

e) *Operaciones de fusión y escisión.*

- Beneficios fiscales Ley 76/1980 en su grado máximo.

2) A las cooperativas especialmente protegidas.

- a) Todos los de las Cooperativas protegidas.

b) Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para las adquisiciones de bienes y derechos que tiendan al cumplimiento de sus fines sociales.

c) Bonificación del 50 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

### **Tratamiento de las S.A.T.**

Las Sociedades Agrarias de Transformación, figura controvertida dentro del asociacionismo agrario, son objeto de reconducción hacia la forma de Cooperativa, pues se le exime del I.S./ Transmisiones Patrimoniales, durante un plazo de dos años, para su transformación en Cooperativas. Ello es acertado si tenemos en cuenta que el 60 por 100 de las S.A.T. tienen menos de 7 socios. En el Impuesto sobre Sociedades tributan como cualquier otra Sociedad.

### **RESUMEN**

*Este trabajo resume la situación legislativa de las cooperativas en lo que al nuevo régimen fiscal se refiere. El Estatuto Fiscal de cooperativas no ha podido elaborarse hasta que no se ha configurado el ordenamiento jurídico de las sociedades cooperativas de las Comunidades Autónomas y del Estado. La presente nota sintetiza la actual normativa sobre cooperativas.*

### RÉSUMÉ

*Ce travail présente un résumé de la situation législative des coopératives en ce qui concerne le nouveau régime fiscal. Il n'a pu être élaboré de statut fiscal des coopératives que lorsqu'il a été organisé juridiquement les sociétés coopératives des Communautés autonomes et de l'Etat. Cette étude synthétise la réglementation actuelle concernant les coopératives.*

### SUMMARY

*This work summarises the legal situation of cooperatives as relates to the new tax system. The Tax Statute for cooperatives could not be drawn up until the legal provisions on cooperative companies of both the Autonomous Communities and the State had been elaborated. This note synthesizes the current regulation on cooperatives.*

---