



**Universidad**  
Zaragoza

## Trabajo Fin de Grado

# Régimen fiscal de las Cooperativas Agrarias en el Impuesto sobre Sociedades

Autor/es

María Pilar Latorre Nogueras

Director/es

Doña Sabina de Miguel Arias

Facultad de Derecho  
Año 2023/2024

# ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS EMPLEADAS .....</b>	<b>4</b>
<b>I. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>5</b>
a. Cuestión tratada en el TFG .....	5
b. Razón de la elección del tema y justificación de su interés.....	5
c. Metodología seguida en el desarrollo del trabajo .....	6
<b>II. CONCEPTO DE COOPERATIVA: EN PARTICULAR, LA COOPERATIVA AGRARIA, Y SU CLASIFICACIÓN A EFECTOS FISCALES .....</b>	<b>6</b>
a. Concepto de cooperativa agraria .....	7
b. Conveniencia de un Régimen Fiscal con especialidades .....	8
c. Tipología .....	9
i. Cooperativas No Protegidas .....	10
ii. Cooperativas Protegidas .....	10
iii. Cooperativas Especialmente Protegidas.....	13
<b>III. REGLAS ESPECIALES APLICABLES A LAS COOPERATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....</b>	<b>15</b>
a. Reglas Especiales de determinación de la Base Imponible.....	16
i. Libertad de amortización en las Cooperativas Protegidas.....	16
ii. Valoración de las operaciones cooperativizadas.....	16
iii. Separación de las partidas: resultados cooperativos y extracooperativos .....	17
iv. Reducción de la Base Imponible por las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio.....	20
b. Reglas especiales de determinación de la cuota tributaria .....	21
i. Tipos de gravamen.....	21
ii. Compensación de cuotas negativas .....	22
iii. Bonificaciones en la cuota íntegra.....	23
c. Reglas especiales sobre retenciones.....	24
<b>V. CONCLUSIONES .....</b>	<b>25</b>
<b>VI. BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>27</b>

<b>VII.</b>	<b>DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y LEGISLACIÓN.....</b>	<b>28</b>
-------------	---	-----------

## **ABREVIATURAS EMPLEADAS**

Art.: Artículo

Cit.: Obra citada

DGT: Dirección General de Tributos

FEP: Fondo de Educación y Promoción

FRO: Fondo de Reserva Obligatorio

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

LCA: Decreto 2/2014, de 29 de agosto, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de Aragón

Ley de Cooperativas: Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas

LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

LRFC: Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas

N.º: Número

ODS: Objetivos de Desarrollo Sostenible

Pág.: Página

TFG: Trabajo Fin de Grado

## **I. INTRODUCCIÓN**

### **a. Cuestión tratada en el TFG**

La cuestión tratada en este trabajo se centra en las diferencias existentes en el Impuesto sobre Sociedades entre las sociedades capitalistas y las sociedades cooperativas agrarias.

Así, partiendo del régimen fiscal específico para las cooperativas, y en concreto, para las cooperativas agrarias, este TFG pretende contrastar el mismo con el régimen general previsto en la LIS, para poder extraer como conclusiones la diferenciación real en la fiscalidad de ambos tipos de sociedades.

A estos efectos, se analizan con detenimiento cada una de las singularidades prácticas existentes en el régimen fiscal recogido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas y la dificultad en la aplicación de dichas particularidades.

### **b. Razón de la elección del tema y justificación de su interés**

En primer lugar, se ha elegido este tema por la importancia que presentan este tipo de sociedades, tan arraigadas en el mundo rural, y en el mundo de la alimentación, así como, en segundo término, por la existencia de una específica fiscalidad que les resulta aplicable y que, *a priori*, pretende favorecer su actividad.

Las cooperativas agrarias se encuentran reconocidas como entidades de economía social, contando con unos valores muy positivos para la sociedad, tales como democracia, solidaridad, igualdad entre hombres y mujeres, fijación del territorio, promoción del empleo autónomo, reparto de la riqueza y desarrollo sostenible con protección del medio ambiente.

El interés del tema viene dado por el intento de proceder a la difusión de este tipo de sociedades que cuentan con una fiscalidad diferenciada, pero muy mejorable, si de verdad lo que se quiere por el legislador es promocionar las cooperativas agrarias por la labor económica y social que cada una de ellas realiza en su entorno y en la rama de su actividad económica.

En suma, el estudio de este régimen fiscal específico de este determinado tipo de sociedades resulta de interés, en aras a comprobar la utilidad real del mismo; es decir, si una normativa cuya finalidad es disminuir la presión fiscal de estas entidades, consigue su objetivo en la aplicación de la misma.

### **c. Metodología seguida en el desarrollo del trabajo**

El presente trabajo se ha realizado a través de una revisión bibliográfica. Para ello, se han analizado distintos textos y documentos referentes a las cooperativas agrarias y a su régimen fiscal, fundamentalmente libros, revistas especializadas, doctrina administrativa y legislación.

En particular, en la elaboración del trabajo se han seguido los pasos que a continuación se detallan, partiendo de las ideas más generales hasta llegar a las particularidades del tema a tratar. En primer lugar, se ha realizado una búsqueda de material bibliográfico que podía ser de interés para el desarrollo del trabajo.

El segundo paso para la realización de este trabajo ha sido la elección de los documentos concretos, descartando los menos útiles y los reiterativos, examinándolos con detenimiento, para obtener una idea general sobre los temas que se pueden tratar en relación con el régimen fiscal de las cooperativas en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere.

En tercer lugar, se ha elaborado un índice sistemático para conocer los distintos temas que, posteriormente, se desarrollarán en el trabajo.

A continuación, analizando los textos y documentos más relevantes para este trabajo, se han extraído las ideas principales que se van a exponer en el mismo.

## **II. CONCEPTO DE COOPERATIVA: EN PARTICULAR, LA COOPERATIVA AGRARIA, Y SU CLASIFICACIÓN A EFECTOS FISCALES**

Antes de analizar el régimen fiscal de las cooperativas agrarias, es preciso establecer el concepto de cooperativa, y sus distintos tipos, en base a comprender la diferenciación fiscal que la normativa contempla para estas entidades.

### **a. Concepto de cooperativa agraria**

A nivel nacional, es la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas la que, en su artículo 1.1 define a la cooperativa como *«una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Ley»*.

Ahora bien, la regulación de las cooperativas es competencia de las Comunidades Autónomas<sup>1</sup>. Concretamente, en Aragón, es el artículo 2.1 del Decreto 2/2014, de 29 de agosto, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de Aragón, el que define a las cooperativas como *«sociedades que asocian a personas para realizar actividades económicas y sociales de interés común y de naturaleza empresarial, según las condiciones establecidas en la presente ley»*.

En cuanto a lo que a la cooperativa agraria en particular se refiere, el artículo 93.1 de la Ley de Cooperativas establece su definición, recogiendo el mismo que son cooperativas agrarias aquellas que *«asocien a titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, incluyendo a las personas titulares de estas explotaciones en régimen de titularidad compartida, que tengan como objeto la realización de todo tipo de actividades y operaciones encaminadas al mejor aprovechamiento de las explotaciones de sus socios, de sus elementos o componentes de la cooperativa y a la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural, así como atender a cualquier otro fin o servicio que sea propio de la actividad agraria, ganadera, forestal o estén directamente relacionados con ellas y con su implantación o actuación en el medio rural»*.

---

<sup>1</sup> ALFONSO SÁNCHEZ, R., “La legislación española sobre cooperativas y sociedades laborales: ¿una propuesta adecuada a las necesidades del sector?” en *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 20, 2009, págs. 3-4.

Por su parte, la LCA, en su artículo 80.1 recoge que son cooperativas agrarias *«las que asocian a titulares de explotaciones agrícolas o ganaderas del sector agroalimentario o forestales»*.

Asimismo, el citado artículo reconoce como finalidad de las mismas la prestación de servicios y suministros, la producción, transformación y comercialización de los productos obtenidos en sus explotaciones, y cualquier otra operación o servicio que produzca una mejora a nivel económico y/o técnico en las explotaciones de los socios o de la cooperativa, o en el ámbito en el que desarrollan su actividad.

También pueden prestar algunos servicios o comercializar bienes a los socios de la cooperativa, aunque no formen parte de la actividad agraria, que es su actividad principal.

Cabe destacar que esta normativa es desarrollo de la obligación recogida en el artículo 129.2 de la Constitución Española, donde se establece un mandato a los poderes públicos de fomento del cooperativismo. Dentro de esos poderes públicos se encuentra tanto el Estado como las Comunidades Autónomas, debiéndose aplicar ese mandato a cualquier otra Administración Pública -como Diputaciones Provinciales, Comarcas, Ayuntamientos-.

No en vano, una forma de fomentar el cooperativismo, además de estableciendo determinados regímenes de ayudas y subvenciones para la constitución de cooperativas y para su funcionamiento, es el establecer un régimen tributario más beneficioso que para cualquier otro tipo de sociedades<sup>2</sup>.

## **b. Conveniencia de un Régimen Fiscal con especialidades**

Como se acaba de señalar, la Constitución Española -en su artículo 129.2- recoge el mandato a los poderes públicos para la promoción del cooperativismo, al entender que es un régimen empresarial que favorece tanto a las personas como a los territorios en los que las mismas se encuentran.

Las cooperativas forman parte de la Economía Social, la cual comprende el conjunto de las actividades económicas y empresariales que, en el ámbito privado,

---

<sup>2</sup> RODRIGO RUIZ, M.A., “Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas” en *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 47, 2003, págs. 207-211.



llevan a cabo aquellas entidades que persiguen bien el interés colectivo de sus integrantes, bien el interés general económico o social, o ambos, todo ello de conformidad con los principios orientadores que son la base de estas entidades<sup>3</sup>.

Es más, las entidades de economía social actuarán inspiradas por los valores de ayuda mutua, cooperación, responsabilidad, democracia, igualdad, equidad, solidaridad, honestidad, transparencia, autonomía, autogestión, sostenibilidad ambiental, responsabilidad social, compromiso con la comunidad, inclusión y preocupación por las demás personas, como lo hacen las cooperativas agrarias.

A estos efectos, estas entidades contribuyen a alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), y a cumplir con la Agenda 2030 establecida por las Naciones Unidas. Esto se debe a que siguen principios como priorizar a las personas y el fin social sobre el capital, tener una gestión autónoma, transparente, democrática y participativa, utilizar los resultados económicos en función del trabajo y servicio aportado, promover la solidaridad interna y externa, comprometerse con el desarrollo local, fomentar la igualdad de género, la cohesión social, la inclusión de personas en riesgo de exclusión, generar empleo estable y de calidad, facilitar la conciliación entre vida personal, familiar y laboral, comprometerse con la sostenibilidad y la independencia de los poderes públicos<sup>4</sup>.

En consecuencia, es destacable el rol fundamental que desempeñan las organizaciones de la economía social a nivel económico y social en los territorios y la capacidad de estas organizaciones para responder de manera satisfactoria al difícil contexto socioeconómico marcado por las crisis económicas vividas.

### **c. Tipología**

Una vez analizado lo anterior, es preciso distinguir entre los distintos tipos de cooperativas que podemos encontrar. En este sentido, a efectos fiscales, las cooperativas se clasifican en cooperativas no protegidas, cooperativas protegidas y cooperativas especialmente protegidas<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> A estos efectos, el artículo 5 de la Ley 7/2022, de 1 de diciembre, de Economía Social de Aragón, establece que forman parte de la economía social de Aragón las sociedades cooperativas.

<sup>4</sup> Preámbulo de la Ley 7/2022, de 1 de diciembre, de Economía Social de Aragón.

<sup>5</sup> Artículo 2 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

La diferenciación que la ley fiscal recoge de las cooperativas va en función de la protección y fomento de determinado tipo de cooperativas, al entender que las mismas realizan una función social.

#### **i. Cooperativas No Protegidas**

El artículo 6 de la Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas establece que se considerarán como cooperativas protegidas las entidades que se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas, -en el ámbito nacional- o de las Leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan Ley propia por el ámbito territorial, siempre que no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13 de esta norma.

Por tanto, a *sensu contrario*, son cooperativas no protegidas las entidades que no se ajusten a dichos principios y disposiciones de las citadas normas, las cuales, por tanto, tributarán siempre al tipo general del Impuesto de Sociedades por la totalidad de sus resultados.

#### **ii. Cooperativas Protegidas**

Tal y como se acaba de indicar, el artículo 6 LRFC concede la aplicación de la protección de las cooperativas a aquellas que cumplan con lo establecido en la ley sustantiva aplicable. Asimismo, el 13 LRFC establece una serie de causas cuyo incumplimiento haría perder dicha protección a la cooperativa.

Por un lado, se regulan una serie de causas de pérdida de la citada condición relativas a los fondos obligatorios:

- (1) No efectuar las dotaciones al FRO y al FEP, tal y como recoge la normativa de cooperativas.
- (2) Repartir entre los socios los fondos de reserva que tengan carácter de irrepartibles durante toda la vida de la Sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación.
- (3) Aplicar cantidades del FEP a finalidades distintas de las previstas por la Ley.
- (4) Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de actualización de las aportaciones de los socios al capital social.

Por otro lado, también se recogen causas de exclusión relacionadas con las relaciones económicas con los socios:

- (1) 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.
- (2) 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.
- (3) 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.
- (4) Cuando las aportaciones al capital social de los socios o asociados exceden los límites legales autorizados.

Y, por fin, también se recogen una serie de situaciones referidas a determinadas actuaciones que suponen un incumplimiento legal o formal:

- (1) Participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10%, en el capital social de Entidades no cooperativas. No obstante, podrá alcanzar el 40% 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 la pérdida de condición de cooperativa protegida en los casos en que este justificado que la participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos.
- (2) 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% del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

- (3) Empleo de trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales por aquellas cooperativas respecto de las cuales exista tal limitación.
- (4) Existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se establezca en un plazo de seis meses.
- (5) Reducción del capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de seis meses.
- (6) Paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa justificada.
- (7) Conclusión de la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.
- (8) Falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales.

Una vez establecidas las causas de pérdida de la protección fiscal, en el artículo 14 LRFC se introduce una excepción ante circunstancias especiales, recogiendo que *«los Delegados de Hacienda, mediante acuerdo escrito y motivado, podrán autorizar que no se apliquen los límites previstos en los artículos anteriores, para la realización de operaciones con terceros no socios y contratación de personal asalariado, cuando, como consecuencia de circunstancias excepcionales no imputables a la propia cooperativa, esta necesite ampliar dichas actividades por plazo y cuantía determinados. Transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud sin que se haya notificado la resolución expresamente a la cooperativa, se entenderá otorgada la autorización»*.

Por su parte, el artículo 33 LRFC establece los beneficios fiscales que se les reconoce a las cooperativas fiscalmente protegidas. Así, se recogen reglas específicas en diversos impuestos, previéndose, en concreto, una exención en el ITPAJD por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación respecto a los actos de constitución de la cooperativa, ampliación de capital, fusión y escisión, constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones y las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el FEP para el cumplimiento de sus fines; y una bonificación del 95% de la cuota, y en su caso, de

los recargos, del IAE y del IBI correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra. Junto a ello, se incluyen distintas previsiones en el IS -las cuales serán analizadas con posterioridad-.

En caso de que la cooperativa incurriera en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, quedará sin el derecho a que se le aplique su régimen especial y deberá tributar de acuerdo con el régimen general del Impuesto<sup>6</sup>.

Las exenciones y bonificaciones fiscales descritas se aplican a las cooperativas protegidas sin necesidad de que las mismas obtengan ninguna declaración administrativa, pues es la Administración Tributaria la que, en caso de Inspección, comprueba el cumplimiento de los requisitos legales establecidos<sup>7</sup>.

### **iii. Cooperativas Especialmente Protegidas**

El artículo 7 de la LRFC recoge las clases de cooperativas que se consideran especialmente protegidas y que, por ello, disfrutan de los beneficios establecidos en los artículos 33 y 34 de dicha norma para las cooperativas de primer grado y el artículo 35 de la misma ley para las cooperativas de segundo grado.

Las Cooperativas Agroalimentarias, tal y como establece el artículo 7 de la citada norma, si reúnen los requisitos establecidos en el artículo 9, se consideran cooperativas especialmente protegidas de primer grado.

En las cooperativas especialmente protegidas, las exenciones y bonificaciones fiscales, también se aplican directamente por la cooperativa, autocalificándose la misma, sin necesidad de autorización administrativa alguna<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *El Régimen Tributario de las Cooperativas en España. Aspectos Generales*, GEZKI, nº 4, 2008, págs. 44-47.

<sup>7</sup> Artículos 37 y 38 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

<sup>8</sup> Artículos 37 y 38 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

## ***1. Cooperativas de primer grado***

El artículo 2 de la LCA establece el concepto de cooperativa de primer grado como aquella sociedad que asocia a personas para realizar actividades económicas y sociales de interés común y de naturaleza empresarial.

Los beneficios fiscales para las cooperativas de primer grado especialmente protegidas se establecen en el artículo 34 LRFC. Así, además de los beneficios como cooperativas protegidas, se regula una exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

Junto a ello, en el Impuesto sobre Sociedades disfrutan de una bonificación del 50% de la cuota íntegra positiva, calculada como la suma de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, los tipos de gravamen correspondientes<sup>9</sup>.

## ***2. Cooperativas de segundo grado***

El artículo 90 LCA establece que dos o más cooperativas podrán constituir otras de segundo o ulterior grado al objeto de cumplir fines y desarrollar actividades de carácter económico.

A estos efectos, en el artículo 35 LRFC se recogen los beneficios fiscales para este tipo de cooperativas, que son los establecidos para las cooperativas de primer grado protegidas<sup>10</sup>, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 13 LRFC. Si, además, asocian exclusivamente a cooperativas especialmente protegidas, disfrutarán también de los beneficios recogidos para estas últimas<sup>11</sup>.

Cuando las cooperativas asociadas sean protegidas y especialmente protegidas, la cooperativa de segundo grado disfrutará de los beneficios fiscales como cooperativa protegida y de la bonificación del 50% de la cuota íntegra positiva del Impuesto sobre Sociedades, exclusivamente sobre la cuota íntegra correspondiente a los

---

<sup>9</sup> Artículo 23 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

<sup>10</sup> Artículo 33 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

<sup>11</sup> Artículo 34 de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

resultados que procedan de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas.

### **III. REGLAS ESPECIALES APLICABLES A LAS COOPERATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

A continuación, se analizarán las diferencias que existen entre el régimen especial de las cooperativas -en concreto, las agroalimentarias- y el régimen general previsto en el Impuesto sobre Sociedades. La normativa aplicable referente a este Impuesto se encuentra regulada, con carácter general, en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, mientras que la normativa aplicable a las cooperativas agrarias se encuentra recogida en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, sin perjuicio de la aplicación supletoria de la primera norma citada.

En relación con las cooperativas no protegidas, no se establece ningún tipo de protección, por ello se ha de aplicar el régimen general a las mismas.

En cambio, para las cooperativas protegidas, se establecen determinados beneficios en el Impuesto sobre Sociedades, que son los que a continuación se desarrollan.

En resumen, siguiendo a TEJERIZO LÓPEZ<sup>12</sup>, el régimen especial de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades se traduce en reglas específicas relativas a la base imponible, a los tipos de gravamen y a la deuda tributaria<sup>13</sup>.

En este sentido, las especialidades relativas a la base imponible son normas que, en general, buscan la igualdad entre los sujetos pasivos de este impuesto. Por su parte, las normas que se refieren a la deuda tributaria recogen los beneficios tributarios que se conceden a las cooperativas y aspectos que adaptan el régimen fiscal general a este tipo de entidades de funcionamiento especial, sin que, en verdad, en muchos casos quede justificada la complejidad de la normativa que los ampara.

---

<sup>12</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas” en *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, 2010, págs. 57-58.

<sup>13</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *El Régimen Tributario de...*, cit., págs. 49-57.

## **a. Reglas Especiales de determinación de la Base Imponible**

### **i. Libertad de amortización en las Cooperativas Protegidas**

Como es sabido, en las sociedades que tributan en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, la amortización se lleva a cabo, principalmente, en los años y por el importe que las tablas de amortización oficialmente aprobadas recogen para cada elemento del activo<sup>14</sup>. En cambio, para las sociedades cooperativas, la LRFC permite la libertad de amortización<sup>15</sup>, lo que posibilita aplicar una depreciación más elevada en los primeros años, con una mayor deducibilidad del impuesto en esos ejercicios, con la consiguiente reducción de la base imponible.

Esta libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años desde la fecha de suscripción en el Registro de Cooperativas, está limitada en la normativa, ya que no puede exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos menos las aportaciones obligatorias al FRO y participaciones del personal, una vez practicada la amortización mínima normal de cada ejercicio.

Además, la normativa recoge la compatibilidad de este beneficio, para los mismos elementos, con la deducción por inversiones<sup>16</sup>.

### **ii. Valoración de las operaciones cooperativizadas**

Las operaciones cooperativizadas están comprendidas por aquellas en las que la cooperativa compra a los socios determinados bienes o servicios y por aquellas en las que la cooperativa, en el desarrollo de su actividad económica habitual, vende o presta servicios a sus socios<sup>17</sup>.

A estos efectos, el artículo 15 de la LRFC establece la valoración de las operaciones cooperativizadas, determinando que *«las operaciones realizadas por las*

---

<sup>14</sup> Artículos 4 y ss. del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>15</sup> Artículo 33.3 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

<sup>16</sup> Artículo 33.3 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

<sup>17</sup> ALGUACIL MARÍ, M.P., “Régimen Tributario II” en AA.VV., Fajardo García (coord.), *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pág. 215.



*cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado».*

Entiende la misma ley que el valor de mercado será *«el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sea concertado entre partes independientes por dichas operaciones».*

Asimismo, recoge dicha ley expresamente para las Cooperativas Agrarias que se compute como precio de las correspondientes operaciones *«aquel por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario se aplicará este último».*

En las Cooperativas Agrarias este sistema es dual, tanto para las relaciones de la cooperativa con sus socios, como para las de los socios con la cooperativa.

En materia de valoración de ingresos y gastos, TEJERIZO LÓPEZ<sup>18</sup> afirma que, si bien el principio general es que estas operaciones se computarán por su valor de mercado, existen dos reglas a tener en cuenta: en primer lugar que, a efectos fiscales, las prestaciones de bienes y servicios de los socios se tomarían por el valor de mercado, aunque figure un valor inferior en contabilidad; y, en segundo término, que no se considera gasto deducible el exceso de valor por encima del valor de mercado de las operaciones de los socios.

### **iii. Separación de las partidas: resultados cooperativos y extracooperativos**

El artículo 16 de la LRFC recoge la separación de los resultados cooperativos y de los extracooperativos para la obtención de la base imponible.

Los *resultados cooperativos* se obtienen restando a los ingresos cooperativos, los gastos fiscalmente deducibles.

Por su parte, el artículo 17 de la citada ley establece lo que fiscalmente se entiende como ingresos cooperativos y que son los siguientes:

---

<sup>18</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *El Régimen Tributario de...*, cit., pág. 51.

- Los ingresos del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los socios.
- Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.
- Las subvenciones corrientes y las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital.
- Los intereses y retornos recibidos por parte de la cooperativa como socio o asociado en otras.
- Los ingresos financieros de la gestión de la tesorería ordinaria de la actividad cooperativizada.

En lo que respecta a los ingresos cooperativos, es relevante señalar que, en lo que a los ingresos en las cooperativas agroalimentarias se refiere, la consulta vinculante a la DGT de 19 de marzo de 2014 (V0753-14), considera que la actividad de aprovechamiento de recursos energéticos sería actividad cooperativizada con independencia de los destinatarios de dicha actividad<sup>19</sup>.

Junto a lo anterior, para la determinación de los resultados cooperativos, deben tenerse en cuenta los gastos deducibles que la ley recoge. Dentro de estos, encontramos los que se establecen para el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, que se aplica de forma supletoria a las cooperativas, y los que son propios de las cooperativas y, concretamente, del resultado cooperativo<sup>20</sup>.

A su vez, los gastos deducibles para el régimen general serán los que se imputen en contabilidad, sin perjuicio de los ajustes que la ley establezca que deban realizarse.

Por su parte, los gastos deducibles propios del resultado cooperativo estarán formados por aquella parte de los gastos generales de la cooperativa que correspondan a los ingresos cooperativos, por aquellos específicos que posibiliten la obtención de estos ingresos, y por aquellos que la ley recoge explícitamente como gastos deducibles en el resultado cooperativo. Estos últimos comprenden, en

---

<sup>19</sup> Consulta vinculante DGT de 19 de marzo de 2014 N.º V0753-14: «en la medida en la que tanto el objeto de la cooperativa agroalimentaria como las actividades desarrolladas por la misma se circunscriban a lo previsto en el artículo 93 de la Ley 27/1999, la actividad de aprovechamiento de los recursos energéticos desarrollada por la propia consultante tendrá la consideración de actividad cooperativizada con independencia de los destinatarios de dicha actividad».

<sup>20</sup> ALGUACIL MARÍ, M.P., “Régimen Tributario II” ..., *cit.*, págs. 218-219.

particular, las retribuciones a los socios, los intereses devengados por las aportaciones al capital social o al Fondo Especial y las dotaciones al FEP<sup>21</sup>. De estas últimas, la cuantía deducible no podrá exceder en cada ejercicio del 30% de los excedentes netos del mismo<sup>22</sup>.

Asimismo, la ley establece cuáles son los gastos que no tendrán la consideración de gastos deducibles. Estos, igual que sucede con los gastos deducibles, serán aquellos que la normativa relativa al Impuesto sobre Sociedades recoja como tales, y aquellos que considera la legislación propia de cooperativas. Así, no serán deducibles, de acuerdo con el régimen general, el propio Impuesto sobre Sociedades, las multas o las liberalidades, entre otros<sup>23</sup>.

Además, serán gastos no deducibles para las cooperativas<sup>24</sup> las cantidades que se distribuyan entre los socios a cuenta de sus excedentes ni el exceso de valor sobre el valor de mercado que haya sido asignado en cuentas de las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa. Por fin, tampoco podrán deducirse las disminuciones patrimoniales que se produzcan en relación con el FEP -puesto que las dotaciones a este ya han sido deducidas y de no ser así, se produciría una doble deducción<sup>25</sup>-.

En lo que afecta a los *resultados extracooperativos*, resultan de la diferencia entre los ingresos y los gastos extracooperativos.

De acuerdo con ALGUACIL MARÍ<sup>26</sup>, los ingresos extracooperativos se pueden agrupar en los que se obtienen de la actividad cooperativizada realizada con terceros no socios<sup>27</sup> y los obtenidos fuera de la actividad cooperativizada.

Así, en lo que se refiere a los primeros, la DGT se ha manifestado sobre ello en consulta vinculante N.º V0886-05 de 18 de mayo de 2005<sup>28</sup>, entendiendo que son rendimientos extracooperativos aquellos que provienen de la comercialización a

---

<sup>21</sup> Artículo 18 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

<sup>22</sup> Artículo 19.1 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

<sup>23</sup> Artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>24</sup> Artículo 20 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

<sup>25</sup> ALGUACIL MARÍ, M.P., “Régimen Tributario II” ..., *cit.*, pág. 220.

<sup>26</sup> ALGUACIL MARÍ, M.P., “Régimen Tributario II” ..., *cit.*, pág. 221.

<sup>27</sup> Artículo 21 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

<sup>28</sup> Consulta vinculante DGT de 18 de mayo de 2005 N.º V0886-05.

terceros de productos que, aun siendo procedentes de la actividad cooperativizada, hayan sido adquiridos a no socios.

En cuanto a los obtenidos fuera de la actividad cooperativizada, se integran los que se obtienen de inversiones o participaciones financieras en sociedades no cooperativas, los de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines de la cooperativa y los incrementos o disminuciones patrimoniales<sup>29</sup>.

En este sentido, los gastos extraordinarios deducibles serán aquellos que formen parte de los gastos generales de la cooperativa y que se correspondan con los ingresos extracooperativos, y aquellos que resulten específicamente necesarios para obtener dichos ingresos<sup>30</sup>.

Es decir, la legislación reconoce como resultados con derecho a protección fiscal aquellos directamente relacionados con el objeto social de la cooperativa desarrollado con sus socios, que es lo que, tanto la normativa fiscal como la normativa sustantiva, desde la Constitución, pretende fomentar, estableciendo que el resto de las actividades que la cooperativa pueda desarrollar estén sujetas al régimen fiscal general, para no incurrir en competencia desleal por parte de las cooperativas.

#### **iv. Reducción de la Base Imponible por las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio**

Dentro de las reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades figura la referida a la reducción de la base imponible, estableciéndose que, a efectos de la liquidación del impuesto, la base imponible correspondiente, tanto a resultados cooperativos como a extracooperativos, será reducida en el 50% de la parte de estos que se destine obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatorio<sup>31</sup>.

A estos efectos, el FRO, tal y como recoge el artículo 55 de la Ley General de Cooperativas, tiene como fin la consolidación, desarrollo y garantía de la

---

<sup>29</sup> Artículos 21 y 22 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

<sup>30</sup> ALGUACIL MARÍ, M.P., “Régimen Tributario II” ..., *cit.*, pág. 221.

<sup>31</sup> Artículo 16.5 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

cooperativa<sup>32</sup>. Además, absorbe las pérdidas que producen las actividades cooperativizadas con terceros no socios, la enajenación de activos inmovilizados o las actividades extracooperativas, con los límites previstos en el artículo 59.2 b) de la Ley General de Cooperativas<sup>33</sup>.

En relación con esta reducción, es relevante destacar que se aplica a todas las cooperativas, incluso si no tienen la consideración de fiscalmente protegidas, debido a que se considera como una norma de ajuste y no como un beneficio de las mismas<sup>34</sup>. Así lo considera, además, la DGT en la consulta vinculante de 19 de febrero de 2015 (V0617-15), señalando que este incentivo fiscal se aplica con independencia de la condición de la cooperativa como fiscalmente protegida<sup>35</sup>.

## **b. Reglas especiales de determinación de la cuota tributaria**

La cuota tributaria, en el Impuesto sobre Sociedades, se obtiene aplicando el tipo de gravamen correspondiente a la base liquidable<sup>36</sup>.

Así, para determinar la cuota tributaria de las cooperativas, resulta de aplicación el régimen general del Impuesto contenido en el Título VI de la LIS, con las particularidades que a continuación se desarrollan.

### **i. Tipos de gravamen**

Los tipos de gravamen para las cooperativas protegidas y especialmente protegidas se encuentran regulados, para el Impuesto sobre Sociedades, en el artículo 33.2 LRFC, estableciéndose en el mismo que a la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos, sea esta positiva o negativa, se le aplicará el tipo de gravamen especial del 20%, mientras que, a la base imponible que corresponda a

---

<sup>32</sup> PASTOR SEMPERE, C., “Régimen económico y financiero I. Capital social, reservas y financiación” en AA.VV., Fajardo García (coord.), *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, p. 170.

<sup>33</sup> El art. 59.2.b) de la Ley General de Cooperativas establece «Al fondo de reserva obligatorio podrán imputarse, como máximo, dependiendo del origen de las pérdidas, los porcentajes medios de los excedentes cooperativos o beneficios extracooperativos y extraordinarios que se hayan destinado a dicho fondo en los últimos cinco años o desde su constitución, si esta no fuera anterior a dichos cinco años».

<sup>34</sup> ALGUACIL MARÍ, M.P., “Régimen Tributario II” ..., *cit.*, pág. 222.

<sup>35</sup> Consulta vinculante DGT de 19 de febrero de 2015 N.º V0617-15.

<sup>36</sup> Artículo 55.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

los resultados extracooperativos, sea positiva o negativa, será de aplicación el tipo general del Impuesto del 25%.

Como se observa, la protección fiscal se extiende a los resultados propios de la actividad cooperativizada, manteniendo la fiscalidad aplicable en todo tipo de sociedades para los resultados extracooperativos, ya que, tal y como su nombre indica, estos resultados se han obtenido al margen de la actividad cooperativizada con sus socios. Por ello, y en orden a no crear una competencia desleal entre la actividad empresarial realizada por las cooperativas en referencia a la actividad empresarial realizada por otro tipo de sociedades con el mismo objeto social, no pueden legislarse unos beneficios fiscales para las cooperativas agrarias y este tipo de resultados.

Por su parte, las cooperativas no protegidas tributarán al tipo de gravamen general del 25%.

Cabe destacar que, en la LIS, se regula el tipo de gravamen del 23% en función de la cifra de negocios de la sociedad, concretamente, se puede aplicar si esta cifra en el periodo impositivo anterior es inferior a un millón de euros<sup>37</sup>. Así pues, teniendo en cuenta que el régimen general del Impuesto sobre Sociedades se aplica de forma supletoria a las cooperativas y sin existir pronunciamientos en contra de su aplicación, este tipo de gravamen del 23% resulta de aplicación también a las cooperativas agrarias cuya cifra de negocios del periodo impositivo anterior sea inferior a un millón de euros. En este sentido, es importante señalar que este tipo impositivo sólo resultará de aplicación a los resultados extracooperativos -porque a los resultados cooperativos se aplica el tipo especial del 20%, al ser la actividad ordinaria de la cooperativa- en las cooperativas que cuenten con algún tipo de protección fiscal, y a las cooperativas no protegidas.

## **ii. Compensación de cuotas negativas**

La compensación de cuotas negativas en las cooperativas se encuentra regulada en el artículo 24 LRFC, estableciendo que, si la cuota tributaria resulta negativa, su importe puede compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los quince periodos impositivos siguientes, con el límite del 70% de la cuota íntegra

---

<sup>37</sup> Artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

previa su compensación. No obstante, serán compensables en el periodo impositivo, en todo caso, cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar un millón de euros al tipo medio de gravamen de la cooperativa.

Este procedimiento difiere, por tanto, del establecido en el régimen general del Impuesto de Sociedades<sup>38</sup>, el cual establece la compensación de bases imponibles negativas, no de cuotas.

En este sentido, la DGT ha considerado, en consulta vinculante de 24 de octubre de 2007 (V2244-07), que una cooperativa resultante de la fusión de otras podrá llevar a cabo la compensación de cuotas negativas de una de las cooperativas fusionadas que estén pendientes de compensación al tiempo de la fusión<sup>39</sup>.

Asimismo, y al igual que sucede en la regulación del IS; se establece en el citado artículo 24 LRFC una limitación al derecho de la Administración tributaria para iniciar procedimiento de comprobación sobre las cuotas negativas compensadas o pendientes de compensación, que prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su aplicación. Una vez haya transcurrido dicho plazo, la cooperativa deberá acreditar las cuotas negativas de las que pretenda la compensación, exhibiendo la liquidación o autoliquidación y su contabilidad, acreditando el depósito durante dicho plazo en el Registro Mercantil.

### **iii. Bonificaciones en la cuota íntegra**

Una vez determinada la cuota íntegra, se deben practicar las deducciones y bonificaciones que procedan. Es importante destacar que las deducciones y las bonificaciones que se recogen para el régimen general en el Título IV de la LIS - como la deducción por doble imposición o la deducción por creación de empleo- también resultan de aplicación a las cooperativas, con independencia de si reciben algún tipo de protección fiscal o no<sup>40</sup>. Además de estas, las cooperativas cuentan con alguna particularidad en este punto.

---

<sup>38</sup> Artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>39</sup> Consulta vinculante DGT de 24 de octubre de 2007 N.º V2244-07.

<sup>40</sup> ALGUACIL MARÍ, M.P., “Régimen Tributario II” ..., *cit.*, pág. 224.

En primer lugar, para las cooperativas especialmente protegidas, el artículo 34 LRFC recoge una bonificación del 50% de la cuota íntegra resultante<sup>41</sup>, siendo este el beneficio fiscal más importante de las cooperativas especialmente protegidas.

Por otro lado, las cooperativas agrarias especialmente protegidas que se califiquen como explotaciones asociativas prioritarias gozarán de una bonificación del 80% de la cuota íntegra<sup>42</sup>.

A estos efectos, cabe destacar que estas bonificaciones especiales son un reflejo más de los incentivos fiscales que el legislador considera que deben establecerse para la potenciación de estas entidades.

### **c. Reglas especiales sobre retenciones**

En lo que respecta a las retenciones, se aplica a las cooperativas el régimen general establecido para cualquier tipo de sociedad, es decir, deben proceder a practicar las retenciones legalmente establecidas, tanto a sus socios, como a los terceros no socios, tal y como recoge el artículo 28.1 LRFC.

Así, si una cooperativa agroalimentaria cuenta con socios de trabajo, deberá distinguir las retenciones de los rendimientos del trabajo personal del socio de las retenciones que correspondan a los rendimientos referentes al capital mobiliario<sup>43</sup>.

Además, se debe tener en cuenta que se asimilan a dividendos la parte del excedente disponible del ejercicio económico que se retorne a los socios, y respecto de los cuales deberá practicarse la retención que corresponda. A estos efectos, tienen la consideración de retorno anticipado las cantidades y excesos de valor asignados en cuenta<sup>44</sup>.

Por lo demás, es importante destacar, que la retención debe practicarse tanto en las cantidades efectivamente satisfechas, como por las abonadas en cuenta, desde el momento en que resulten exigibles.

---

<sup>41</sup> Artículo 23 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

<sup>42</sup> Artículo 14 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

<sup>43</sup> Artículo 28.1 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

<sup>44</sup> Estos se definen en el artículo 20 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, como gastos no deducibles.



## V. CONCLUSIONES

**Primera.-** Las cooperativas agrícolas forman parte de la economía social, rigiéndose por el interés de sus socios a la vez que por el interés social y económico del territorio en el cual desarrollan su actividad, fijando población y creando empleo.

Es por ello por lo que existe un mandato legal para la promoción de este tipo de entidades, que se concreta en la existencia de un régimen fiscal especial más favorable.

**Segunda.-** Las reglas especiales de las que gozan las cooperativas protegidas y especialmente protegidas en el Impuesto sobre Sociedades son: libertad de amortización, separación de partidas en resultados cooperativos y extracooperativos, reducción de la base imponible por dotaciones al FRO, tipos de gravamen específicos en función del tipo de resultados, compensación de cuotas negativas y, únicamente para las cooperativas especialmente protegidas, una bonificación del 50% en la cuota íntegra.

**Tercera.-** Como ha podido verse a lo largo de este trabajo, las especialidades establecidas en el régimen fiscal de las cooperativas son de una gran complejidad, lo que puede producir que se produzca un desistimiento por parte de la cooperativa en su aplicación, es decir, puede suceder que la entidad no se autocalifique como cooperativa con algún tipo de protección fiscal, por desconocimiento de cómo debe procederse a aplicar los beneficios fiscales recogidos en la LRFC, optando, por tanto, por tributar dentro del régimen general del IS para todo tipo de sociedades.

Esta situación supone una grave inseguridad jurídica para las cooperativas agrarias, las cuales, para poder obtener los beneficios fiscales recogidos en la normativa aplicable, deben enfrentarse a la interpretación de un complejo entramado de conceptos jurídico-tributarios que exigen un asesoramiento cualificado.

Es más, dicha complejidad aboca, en muchas ocasiones, a actuaciones inspectoras de la Administración tributaria y a regularizaciones.

**Cuarta.-** En mi opinión, dados los problemas de interpretación por parte de la Administración tributaria de la diferenciación entre los tipos de resultados

cooperativos y extracooperativos, sería interesante que se estableciera un tipo de gravamen único, inferior al establecido en el régimen general, para ambos tipos de resultados. Esta medida produciría una mayor seguridad jurídica para las cooperativas agrarias en la aplicación de la normativa, y una potenciación de las mismas, sin la incertidumbre de establecer la clasificación de sus rendimientos. Teniendo en cuenta que toda la actividad de la cooperativa redunda en beneficio de la misma, esta opción sería una mayor incentivación para la constitución de este tipo de sociedades.

Así pues, si se estableciera un tipo medio único para ambos tipos de resultados, podrían suprimirse algunas de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, dada la diversidad de interpretaciones que las mismas provocan, permaneciendo exclusivamente aquellas referidas al cumplimiento de la legislación.

**Quinta.-** La existencia de la libertad de amortización resulta muy útil para este tipo de cooperativas, ya que estas necesitan invertir en maquinaria agrícola de gran cuantía económica para la realización de su actividad, realizando grandes inversiones en bienes inmuebles, tales como naves, secaderos de producto o cámaras frigoríficas, entre otros.

**Sexta.-** Tras el estudio realizado en este trabajo fin de grado, se puede concluir que el régimen fiscal para las cooperativas agrarias no es tan distinto al régimen fiscal general del IS, no contando, por tanto, con grandes beneficios para las primeras.

Debe tenerse en cuenta que la diferenciación fiscal recogida en la normativa pretende ser una fórmula de potenciación de las cooperativas agrarias, en cumplimiento de la Constitución española y el resto de normativa vigente.

Es decir, a mi juicio, las cooperativas agrarias no resultan tan potenciadas como exigiría el mandato del legislador, motivo por el cual debería modificarse la LRFC para que realmente existieran beneficios fiscales con un régimen sencillo de aplicar y seguro en su interpretación.

Además de las especialidades en el Impuesto sobre Sociedades, las cooperativas fiscalmente protegidas cuentan con otros beneficios fiscales en otros impuestos, en particular, una exención en el ITPAJD y una bonificación en el IAE.

**Séptima.-** Además de los motivos expuestos, la LRFC está muy lejos de la realidad económica y social actual, ya que tiene una antigüedad de más de treinta años, habiendo cambiado sustancialmente, tanto la actividad económica que las cooperativas agrarias realizan como las necesidades de las mismas. A lo largo de estos años, lo que sí que se ha ido modificando ha sido la normativa reguladora del régimen general del IS, que, al aplicarse con carácter supletorio a las cooperativas, *de facto* comporta la aplicación directa de aquella normativa en detrimento de la LRFC.

Ahora bien, lo que no ha cambiado es la obligación de los poderes públicos de establecer medidas de fomento del cooperativismo agrario, que en este caso se está incumpliendo.

**Octava.-** Puede concluirse que las cooperativas agrarias son sociedades que deben incentivarse desde los poderes públicos y que una fórmula de potenciación de estas es la existencia de un régimen fiscal favorable. Así, este último debería ser realmente más beneficioso que el aplicable a otro tipo de sociedades, y no sólo una cuestión teórica, sino que debería disponerse de una normativa que lo refleje de forma segura en la práctica.

## VI. BIBLIOGRAFÍA

ALFONSO SÁNCHEZ, R., “La legislación española sobre cooperativas y sociedades laborales: ¿una propuesta adecuada a las necesidades del sector?” en *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 20, 2009.

ALGUACIL MARÍ, M.P., “Régimen Tributario I” en AA.VV., Fajardo García (coord.), *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

ALGUACIL MARÍ, M.P., “Régimen Tributario II” en AA.VV., Fajardo García (coord.), *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

PASTOR SEMPERE, C., “Régimen económico y financiero I. Capital social, reservas y financiación” en AA.VV., Fajardo García (coord.), *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

RODRIGO RUIZ, M.A., “Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas” en *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 47, 2003, pp. 207-211.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas” en *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, 2010, pp. 53-72.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *El Régimen Tributario de las Cooperativas en España. Aspectos Generales.*, GEZKI, nº 4, 2008, pp. 41-78.

## **VII. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y LEGISLACIÓN**

Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 7/2022, de 1 de diciembre, de Economía Social de Aragón.

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Decreto Legislativo 2/2014, de 29 de agosto, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de Aragón.

Consulta vinculante DGT de 18 de mayo de 2005 N.º V0886-05.

Consulta vinculante DGT de 24 de octubre de 2007 N.º V2244-07.

Consulta vinculante DGT de 19 de marzo de 2014 N.º V0753-14.

Consulta vinculante DGT de 19 de febrero de 2015 N.º V0617-15.