

FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO.

POR

**Tomás GARRIDO PULIDO* ; Raquel PUENTES POYATOS* , Emilio NAVARRO
HERAS* .**

RESUMEN

Este artículo trata de mostrar la especial tributación de las sociedades cooperativas de segundo grado, como instrumento de integración tradicionalmente utilizado por las sociedades cooperativas para emprender procesos de concentración. Centraremos el estudio de su fiscalidad en el Impuesto sobre Sociedades por las particularidades tributarias que presenta el mismo en este tipo societario. Respecto a este impuesto las sociedades cooperativas de segundo grado pueden optar por tributar como simples sociedades cooperativas, acogiéndose a la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, o hacerlo como grupo cooperativo, amparándose en el régimen especial de tributación consolidada establecido para este tipo social. Al igual que las sociedades de primer grado éstas disfrutan de una serie de beneficios fiscales tanto en la imposición directa como en la indirecta, como consecuencia de la naturaleza social de las mismas.

Palabras Clave: Sociedades Cooperativas de Segundo Grado, Fiscalidad, Impuesto sobre Sociedades.

Códigos Econlit: P130, Q130, K340.

SECOND DEGREE COOPERATIVES FROM A TAX POINT OF VIEW

* Profesor Titular de Universidad. Universidad de Jaén. Departamento de Administración de Empresas, Contabilidad y Sociología. Campus Las Lagunillas, s/n. 23071 Jaén. Telf: 953 21 22 26. Dirección de correo electrónico: tgpulido@ujaen.es.

* Profesora Ayudante. Universidad de Jaén. Departamento de Administración de Empresas, Contabilidad y Sociología. Campus Las Lagunillas, s/n, 23071 Jaén. Dirección de correo electrónico: rpuentes@ujaen.es.

* Profesor del Departamento de Economía de la Empresa. Área de Contabilidad. Universidad Rey Juan Carlos. C\ Tulipán s/n. 28933-Móstoles-Madrid.

ABSTRACT

In this paper we show the special tax system of the second degree cooperatives, as a mean of integration used by them for concentration processes. We focus on the income tax for its legal peculiarities for this kind of firms. In relation to this same tax, second degree cooperatives can choose between to pay their taxes as simple cooperatives (Law 20/1990, December 19th) or as cooperative groups (Consolidation taxation). As first degree cooperatives, these ones have some tax profits in direct and indirect taxation due to their social nature.

Key Words: Second degree cooperatives, tax, income tax.

UNE FISCALITÉ DES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES DU DEUXIÈME DEGRÉ**RÉSUMÉ**

Cet article essaie de montrer les contributions spéciales des sociétés coopératives du deuxième degré, comme instrument d'intégration traditionnellement utilisé par les sociétés coopératives pour entreprendre des processus de concentration. Nous pointerons l'étude de sa fiscalité sur l'Impôt sur des Sociétés par les particularités fiscales que le même présente dans ce type societario. Au sujet de cet impôt les sociétés coopératives du deuxième degré peuvent choisir de payer comme sociétés simples coopératives, en recourant à la Loi 20/1990, du 19 décembre, sur le Régime Fiscal de Coopératives, ou le faire comme groupe coopératif, en s'abritant derrière le régime spécial de contributions consolidées établi pour ce type social. Aussi comme les sociétés du premier degré celles-ci jouissent d'une série de bienfaits fiscaux dans l'introduction directe et dans l'allusion, comme conséquence de la nature sociale des mêmes.

Des mots clefs: Des sociétés Coopératives du Deuxième Degré, de la Fiscalité, de l'Impôt sur des Sociétés

1.- QUE SE ENTIENDE POR SOCIEDAD COOPERATIVA DE SEGUNDO GRADO.

Las sociedades cooperativas de segundo grado (en adelante SCSG) constituyen uno de los instrumentos base de concentración empresarial previsto en la legislación cooperativa, con el que las sociedades cooperativas pueden afrontar los procesos de integración económica o empresarial. Ha supuesto la fórmula tradicionalmente utilizada por éstas a la hora de acometer un proyecto de integración.

Se puede decir que representa la manifestación más clara, tanto en su aspecto empresarial como en el económico, del principio de cooperación entre sociedades cooperativas, erigiéndose como una fórmula imprescindible para el desarrollo del cooperativismo actual.

No existe una única ley de sociedades cooperativas con carácter estatal que las regule, al igual que ocurre con las sociedades cooperativas de primer grado (en adelante SCPG), sino que coexisten trece Leyes autonómicas, aplicables exclusivamente en su territorio, la Ley de sociedades cooperativas estatal, además de algunas Leyes sectoriales. Por este motivo analizaremos su definición legal tomando como referencia la Ley 27/1999 de Cooperativas (en adelante LC) y la Ley 2/1999 de Sociedades Cooperativas Andaluzas¹ (en adelante LSCA) que las regula a nivel estatal y andaluz.

La LSCA las define en su artículo 158.1 como sociedades formadas por dos o más sociedades cooperativas para el cumplimiento y desarrollo de fines comunes de orden económico. Se permite que puedan ser socios de SCSG formadas por sociedades agrarias, a las sociedades agrarias de transformación sin superar el 25% del total de socios.

Por el contrario, el artículo 77.1 de la LC las describe como entidades que se constituyen por, al menos dos sociedades cooperativas, con posibilidad de poder integrarse en calidad de socios otras personas jurídicas, públicas o privadas y empresarios individuales, hasta un máximo del 45% del total de los socios, así como los de trabajo, teniendo como objetivo promover,

¹ Ha sido modificado por Ley 3/2002, de 16 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. (BOE de 11 de enero).

coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos².

Diversas son las definiciones de SCSG que podemos encontrar en la bibliografía si estudiamos a diferentes autores³. Analizando éstas podemos extraer las siguientes notas definatorias:

- Mantiene la forma societaria de sociedad cooperativa.
- Posee personalidad jurídica independiente de las sociedades cooperativas que la forman.
- Sus socios son sociedades cooperativas y otras personas físicas o jurídicas.
- La SCSG debe desarrollar las ideas y fines de las sociedades cooperativas socios que la integran.
- La SCSG es la cabeza de un grupo empresarial.

En consecuencia, podemos definir la SCSG como: “una sociedad cooperativa formada tanto por sociedades cooperativas de primer grado como por personas físicas o jurídicas y, con personalidad jurídica propia; cuyo propósito es el de desarrollar las ideas y los fines de las que la forman, y que con tal objetivo pasa a ser cabeza de un grupo de sociedades por coordinación».

Aunque hemos considerado con cierta firmeza que la creación de SCSG da lugar al nacimiento de un grupo empresarial por coordinación, no siempre es así, dado que la creación de SCSG se caracteriza por su flexibilidad. Tan pronto puede ser una simple sociedad cooperativa como servir de vestidura jurídica a un grupo de sociedades cooperativas, caracterizado, en tal caso, por su alto nivel de integración⁴. El que actúe como grupo cooperativo o no dependerá de

² Cuando se constituya con finalidad de grupo cooperativo paritario se requiere que todas las entidades que la integren sean sociedades cooperativas, pues el artículo 78 de la LC exige que el grupo cooperativo esté formado únicamente por sociedades cooperativas, salvo la entidad cabeza de grupo, que puede no serlo. En el caso de la SCSG ella es la cabeza de grupo.

³ Entre los autores que la han definido podemos citar: Rosembuj (1987), Martínez Charterina (1990), Montero García (1991), Alfonso Sánchez (2000) y Vázquez Pena (2002).

⁴ ALFONSO SÁNCHEZ, R. *La integración cooperativa y sus técnicas de realización: La cooperativa de segundo grado*. Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2000. ISBN: 84-8442-120-1. 574 p., p. 269.

cuál sea la finalidad de la misma y lo recogido en los estatutos en cuanto a la toma de decisiones y a la dirección ejercida dentro de la misma.

El objetivo del presente artículo es analizar la fiscalidad de este tipo social, centrándonos en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) como impuesto más representativo. El examen se hará desde dos puntos de vista. En primer lugar, para el caso que actúe como SCSG propiamente dicha y, en segundo lugar, en el supuesto que desarrolle su actividad como cabeza de un grupo cooperativo. Igualmente, analizaremos el régimen de tributación de sus socios, así como dos tributos locales a los que pueden estar sujetas, el Impuesto de Actividades Económicas (en adelante IAE) y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante IBI). Para el estudio tomaremos como referencia la LC y la LSCA que las regula a nivel estatal y andaluz, dado que el régimen jurídico que le sea de aplicación influye en la tributación de éstas.

2.- EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO.

El Régimen fiscal aplicable a las SCSG, al igual que en las SCPG, queda regulado en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas (en adelante LRFC), siéndole de aplicación el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) para lo no previsto en la misma. Dicha ley confiere a las sociedades cooperativas un tratamiento fiscal diferenciado en la medida que establece una forma particular de tributación que aporta determinados beneficios fiscales⁵, tanto en la imposición directa como en la indirecta, los cuales quedan recogidos en el **cuadro 1**.

Junto a las ventajas fiscales específicas recogidas en la LRFC, pueden disfrutar también de los beneficios regulados en el TRLIS dentro del Régimen general, así como de los

⁵ Disfrutarán de dichos beneficios las sociedades cooperativas calificadas como protegidas y especialmente protegidas. Según el artículo 6 de la LRFC “Serán consideradas como cooperativas protegidas, a los efectos de esta Ley, aquellas entidades que, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13”.

contemplados dentro del Régimen fiscal especial para las empresas de reducida dimensión⁶, siempre y cuando dichos beneficios no sean incompatibles con los establecidos en la LRFC⁷.

CUADRO 1. BENEFICIOS FISCALES RECONOCIDOS A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRIMER Y SEGUNDO GRADO.

ITP Y AJD	<ul style="list-style-type: none"> - Regla General: Exención. <ul style="list-style-type: none"> a) Actos de constitución, ampliación de capital fusión y escisión b) Constitución y cancelación de préstamos. c) Adquisiciones de bienes y derechos que se integran el fondo de educación y promoción. - Exención adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios, para sociedades cooperativas especialmente protegidas
IS	<ul style="list-style-type: none"> - Tipos de gravamen especiales: <ul style="list-style-type: none"> a) 20% para los Resultados Cooperativos. b) Tipo general para los Resultados Extracooperativos. - Libertad de amortización activo fijo nuevo adquirido en el plazo de 3 años a partir de la inscripción en el Registro de Sociedades Cooperativas. - Bonificación 50% de la cuota íntegra para sociedades cooperativas especialmente protegidas.
IAE	<ul style="list-style-type: none"> - Bonificación del 95% sobre cuota y recargos.
IBI	<ul style="list-style-type: none"> - Bonificación del 95% sobre cuota y recargos, para sociedades cooperativas agrarias y de explotación comunitaria.

Fuente: Elaboración Propia

Igualmente, pueden acogerse a los beneficios previstos en la legislación sobre agrupación y concentración de empresas. En este sentido, el artículo 79.2 de la LC y 162.1 de la LSCA preceptúan que “Las cooperativas que concentren sus empresas por fusión o por constitución de otras cooperativas de segundo grado, así como mediante uniones temporales, disfrutarán de todos los beneficios otorgados en la legislación sobre agrupación y concentración de empresas”. La LSCA va más allá e indica que disfrutarán de dichos beneficios en su grado máximo.

⁶ Entre los beneficios fiscales aplicables a las empresas de reducida dimensión podemos citar:

- Libertad de amortización asociada a un incremento de plantilla
- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.
- Amortización del inmovilizado material nuevo.
- Dotación por posibles insolvencias de deudores.
- Tipo de gravamen reducido.

⁷ Un claro ejemplo de incompatibilidad entre ambas leyes tiene que ver con los tipos de gravamen especiales. Así, si una sociedad cooperativa de reducida dimensión está sujeta a los tipos especiales establecidos en la LRFC no puede acogerse también al tipo de gravamen reducido establecido en el TRLIS para las empresas de reducida dimensión.

Estarán sujetas al Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades cooperativas, cuando la SCSG actúe como grupo cooperativo y decida tributar de forma consolidada con sus socios.

La LRFC dedica el artículo 35 al estudio de las SCSG, calificándolas como protegidas o no en función del tipo de sociedades cooperativas que integren, si se ajustan o no a los principios y disposiciones legales y no incurrir en ninguna de las causas de pérdida de la condición de sociedad fiscalmente protegida señaladas en el artículo 13 de la misma.

En este sentido, las SCSG se clasifican en protegidas cuando asocien a SCPG protegidas, especialmente protegidas cuando las sociedades cooperativas que integran son especialmente protegidas y mixtas cuando agrupen tanto a SCPG protegidas como especialmente protegidas. Puede también ocurrir que la SCSG asocie alguna sociedad cooperativa no protegida e incluso alguna entidad no cooperativa. Para estos casos la LRFC no dispone nada al respecto, por lo que, en nuestra opinión habrá que considerarla como una sociedad no protegida a efectos fiscales⁸.

Respecto a los beneficios fiscales de los que disfrutarán, la referida ley establece los siguientes:

- Si está compuesta por sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, le será de aplicación los beneficios fiscales de éstas (artículo 33⁹).
- Si está formada por sociedades especialmente protegidas, sus beneficios serán los que correspondan a éstas (artículo 33 y 34¹⁰).
- Si asocia a sociedades cooperativas protegidas y especialmente protegidas, entonces se le aplicarán además de los beneficios vinculados a las protegidas, una bonificación

⁸ En este sentido Romero Candau puntualiza que “Si hay asociada alguna Cooperativa no protegida, no hay ningún beneficio fiscal”. ROMERO CANDAU, P.A. Cooperativas de segundo y ulterior grado (comentarios a los artículos 148 y 149 de la Ley General de Cooperativas). En: AA.VV. *Comunidades de bienes, cooperativas y otras formas de empresa*, t. II. Edita Colegios Notariales de España, Madrid, 1996, p. 1171 y ss., p. 1346.

⁹ En términos generales, los beneficios en el IS son: por una lado, aplicación de dos tipos de graven distintos, 20% para resultado cooperativos y el tipo general para extracooperativos, y por otro, libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años.

¹⁰ Además de los anteriores, en el IS disfrutarán de una bonificación del 50 % de la cuota íntegra.

del 50% sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las sociedades especialmente protegidas.

Cuando una SCSG sea calificada como no protegida, no gozará de ventajas fiscales, aunque estará sujeta a las reglas especiales o técnicas aplicables para la determinación del IS, recogidas en el artículo 15 a 29 de la LRFC.

Dado que la forma de tributar por las SCSG en el IS es igual que para las SCPG, y este ámbito ha sido ampliamente estudiado¹¹ por diversos autores, no procederemos a realizar un análisis pormenorizado sino que nos centraremos en indicar las singularidades de su tributación.

Las principales reglas de tributación en el IS, las podemos concretar en las siguientes:

En primer lugar, se prescribe un **doble nivel de protección** en base al cual las SCSG disfrutarán de unas determinadas ventajas fiscales. Tal y como hemos apuntado anteriormente, clasifica a las mismas en función del nivel de protección del que gocen sus socios, sociedades cooperativas. Serán calificadas como protegidas, especialmente protegidas o mixtas. En la medida que asocie a una sociedad no protegida o entidad no cooperativa, la SCSG será considerada como entidad sin protección fiscal.

Es causa de pérdida de la condición de entidad fiscalmente protegida, la contabilización conjunta de los resultados cooperativos y por operaciones con terceros no socios, a pesar de que leyes, como por ejemplo la LC, permitan su no diferenciación en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

En el caso de llevar una contabilización conjunta de dichos resultados, el resultado así obtenido, habría que considerarlo, en nuestra opinión, como resultado extracooperativo. Con ello se penaliza, mediante una dotación de fondos mayor, el llevar una contabilización conjunta que

¹¹ Para un estudio de la fiscalidad de las sociedades cooperativas, puede verse: Juliá Igual y Server Izquierdo (1996), Server Izquierdo y Marín Sánchez (1998), Garrido Pulido, Arenas Torres y Moreno Albarracín (2003), Garrido Pulido y Puentes Poyatos (2005) y Ordoñez Haro (2006).

no permite analizar el volumen de actividad desarrollada con socios y con terceros ajenos, situación también sancionada a nivel fiscal con la pérdida de la calificación de entidad protegida.

En segundo lugar, se **conformarán dos bases imponibles**, una cooperativa y otra extracooperativa, las cuales tributan a tipos de gravamen distintos, como incentivo a la realización de la actividad cooperativizada con los socios.

En el cálculo de los resultados cooperativos y extracooperativos¹² que compondrán la base imponible habrá que tener en cuenta que determinadas partidas de ingresos y gastos poseen distinto tratamiento a nivel contable –LC y LSCA– y a nivel fiscal –LRFC–, las cuales originarán la aparición de ajustes extracontables. Entre estas partidas podemos citar como más relevantes: los intereses de participaciones en sociedades no cooperativas; la dotación al fondo de reserva obligatorio (en adelante FRO); la valoración de las operaciones cooperativizadas; las subvenciones de capital; la plusvalía obtenida por enajenación de elementos del inmovilizado, los intereses devengados por los socios derivados de sus aportaciones al capital social, etc...

En tercer lugar, se permite la **deducción en las bases imponibles de las dotaciones obligatorias** al FRO y fondo de educación y promoción (en adelante FEP). Se podrán deducir a efectos de liquidación el 50% de la parte de los resultados que se destinen obligatoriamente al FRO y en el 100% de la parte que se aplique obligatoriamente al FEP, situación que no se produce en el resto de sociedades con las dotaciones a reservas.

Respecto a las dotaciones a fondos obligatorios, hay que subrayar que existen diferencias entre los porcentajes dotados por la LC y LSCA, y entre las SCPG y las SCSG sujetas a la LSCA. Esta circunstancia originará que la presión fiscal soportada por las sociedades cooperativas sea distinta por razón de territorialidad¹³ y tipología –SCPG frente a SCSG–.

¹² Para un estudio pormenorizado de los diversos gastos e ingresos que conforman estos resultados a nivel contable, así como sus divergencias con los determinados a nivel fiscal puede verse, Puentes Poyatos (2004) y Garrido Pulido y Puentes Poyatos (2005).

¹³ Para un estudio más detallado sobre las divergencias de presión fiscal por razón de territorialidad puede verse Server Izquierdo y Marín Sánchez (2002).

Como se desprende del **cuadro 2**, la LC dispone iguales porcentajes para las SCPG y para las SCSG, permitiendo el reparto, en ambos casos, del 50% del resultado obtenido por desarrollar su actividad con terceros no socios así como el derivado de actividades extraordinarias. Por su parte, la LSCA establece distintos porcentajes de dotaciones para unas y otras, gozando las SCSG de ciertos privilegios, al tener a su disposición para cualquier fin que acuerde la Asamblea general el 50% de los resultados por operaciones con terceros, resultados que en la SCPG se destinan totalmente a fondos obligatorios.

CUADRO 2. DOTACIONES AL FRO Y AL FEP EN LAS SCPG Y SCSG.

Tipología de Resultado ⁽¹⁾	Fondo de Reserva Obligatorio				Fondo de Educación y Promoción			
	LSCA		LC		LSCA		LC	
	SCPG	SCSG	SCPG	SCSG	SCPG	SCSG	SCPG	SCSG
Excedente cooperativo	20%/15% ⁽²⁾		20%		5%		5%	
Resultado Extracooperativo (LC) o Resultado con Terceros Ajenos (LSCA)	80%	40%	50%		20%	10%		
Resultado Extraordinario	100%							

(1) La LC distingue entre: resultados cooperativos o excedente y beneficios extracooperativos y extraordinarios. Por su parte la LSCA hace referencia a resultados cooperativos o excedentes, resultados de operaciones con terceros no socios y resultados extraordinarios.

(2) Del excedente disponible se destinará como mínimo al FRO un 20%, hasta que el fondo alcance un importe igual al 50% del capital social. Una vez alcanzado se destinará como mínimo un 15%.

Fuente: Elaboración propia.

En cuarto lugar, para la determinación de la **cuota íntegra** del IS se sumarán las cantidades resultantes de aplicar a la base imponible cooperativa y a la extracooperativa el tipo de gravamen. Se aplicarán los siguientes tipos impositivos cuando sean calificadas como protegidas o especialmente protegidas:

- a. A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados cooperativos se le aplicará el tipo del 20 %.
- b. A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados extracooperativos se le aplicará el tipo general.

Aquellas sociedades que por llevar contabilización conjunta de los resultados cooperativos y extracooperativos o que por cualquier otra causa sean calificadas como no protegidas tributarán siempre al tipo general. Sin embargo, si éstas son calificadas como entidades de reducida dimensión, pueden acogerse al tipo de gravamen reducido regulado en el TRLIS -Régimen general del IS-, beneficio fiscal al cual no pueden subrogarse las sociedades protegidas para tributar por sus resultados extracooperativos, porque éstas ya lo están haciendo a un tipo especial.

Indicar que si la cuota íntegra resultante es positiva, las SCSG especialmente protegidas, tendrán derecho a una bonificación del 50% de la cuota íntegra¹⁴. Ésta es otra de la singularidad del régimen de tributación de las sociedades cooperativas.

En último lugar, se establece un **procedimiento singular de compensación de pérdidas**, basado en la compensación de cuotas íntegras negativas. Este sistema sustituye al general de compensación de bases imponibles previsto en el TRLIS, como consecuencia de la especial liquidación a diferentes tipos de gravamen que concurre en las sociedades cooperativas con motivo del distinto tratamiento que tienen las diversas categorías de rendimientos por estas obtenidos.

La LRFC, únicamente permite la compensación de cuotas íntegras negativas con las cuotas íntegras positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

Para terminar, hemos de hacer una breve referencia a las modificaciones introducidas por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en lo que respecta al tipo de gravamen general aplicable en el IS, y que afecta a la presión fiscal soportada por las sociedades cooperativas. Las modificaciones más relevantes son:

- Hasta el 31 de diciembre de 2006 el tipo general aplicable es del 35%.
- Para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2007, el tipo general de gravamen queda fijado en el 32,5%.
- Para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, este tipo general se reducirá hasta el 30%.

Por su parte para las empresas de reducida dimensión se establecen los siguientes tipos de gravamen, aplicables a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2007¹⁵:

¹⁴ Asimismo, hay otros casos particulares como son las bonificaciones sobre la cuota del 90% para las sociedades cooperativas de trabajo asociado que cumplan determinados requisitos y del 80% para las sociedades cooperativas agrarias calificadas como prioritarias según la Ley de modernización de explotaciones agrarias.

¹⁵ Hasta el 31 de diciembre de 2006 los tipos de gravamen eran:
~ El 30 % para los primeros 120.202,41 euros, y

- El 25 % para la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, y
- El 30 % para la parte de base imponible restante.

3.- RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO COMO GRUPO COOPERATIVO.

Como ya se ha indicado anteriormente, las SCSG pueden actuar como sociedades cooperativas individuales o como grupo cooperativo. A continuación se analizará el Régimen tributario de las SCSG que actúen como grupo cooperativo. Previamente expondremos las características normativas que presenta el mismo en las leyes de sociedades cooperativas.

3.1. MARCO NORMATIVO GENERAL.

La LC dedica el artículo 78 a la regulación jurídica del grupo cooperativo, como un instrumento de integración acorde con el principio democrático y el principio de autonomía cooperativa, configurándose como la primera ley, como ley general que es, que dota de contenido jurídico al mismo. Por el contrario, hay leyes, como la LSCA, que no regulan dicha forma jurídica pero tampoco niegan la existencia de la misma.

En relación con los aspectos más significativos de su regulación cabe citar:

1.- El grupo cooperativo estará constituido por varias sociedades cooperativas, de igual o distinta clase, y una entidad cabeza de grupo que ejercita facultades o emite instrucciones de obligado cumplimiento para los socios, de forma que se produce una unidad de decisión en el ámbito de dichas facultades.

2.- La entidad cabeza de grupo puede ser una sociedad cooperativa o no cooperativa¹⁶. Aunque no viene expresamente establecido que una sociedad no cooperativa pueda ser cabeza de

~ El 35 % para el resto.

¹⁶ No todas las leyes que regulan al grupo cooperativo son coincidentes con lo establecido en la LC, así para la Ley 18/2002 de cooperativas de la Comunidad de Cataluña, la entidad cabeza de grupo ha de ser necesariamente una sociedad cooperativa, posibilitando que entre las entidades que se asocian puedan existir sociedades no cooperativas, siempre y cuando sean mayoritarias las sociedades cooperativas.

grupo, del apartado 4 del artículo 78 podemos deducir esa conclusión, al preceptuar que “Los compromisos generales asumidos ante el grupo deberán formalizarse por escrito, sea en los Estatutos de la entidad cabeza de grupo, si es sociedad cooperativa, o mediante otro documento contractual que necesariamente deberá incluir la duración del mismo, caso de ser limitada, ...”.

3.- La entidad cabeza de grupo busca los intereses individuales de las sociedades cooperativas que se agrupan, intereses que no podrían ser llevados a cabo de forma individualizada. Por ello existe una dirección unitaria, no en base a dominio sino por acuerdo paritario y libre, aspecto principal que diferencia al grupo cooperativo del grupo de sociedades en el cual existe una dirección económica unitaria ejercida por la sociedad dominante sobre todas las sociedades del grupo. En consecuencia, no se perseguirá el beneficio colectivo, sino el propio de la entidad cabeza de grupo.

4.- El acuerdo de integración en un grupo se anotará en la hoja correspondiente a cada sociedad cooperativa en el Registro de Sociedades Cooperativas competente. La LC no establece ningún requisito para el caso en el que la entidad cabeza de grupo no sea una sociedad cooperativa. Entendemos así que dicha entidad no tiene la obligación de dejar constancia de su vinculación, y más exactamente de su función como entidad cabeza de un grupo cooperativo.

5.- Respecto a la obligación de consolidar Cuentas Anuales por parte de los grupos cooperativos, cabe indicar que la disposición final cuarta de la LC prevé que el Gobierno, a propuesta del ministro de economía y hacienda, dictará las normas necesarias en las que se establecerá en qué casos el grupo cooperativo estará obligado a formular las Cuentas Anuales y el Informe de Gestión consolidados. Sin embargo, hasta el momento no ha sido aprobada ninguna norma reglamentaria al respecto.

En este sentido, si analizamos la nueva redacción dada al artículo 42 del Código de Comercio por Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social¹⁷, así como, algunas consultas que al respecto se han realizado al Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (en adelante ICAC¹⁸), podemos decir que la obligación de presentar cuentas consolidadas existe cuando:

¹⁷ Las modificaciones introducidas por la Ley 62/2003 en el artículo 42 se aplicaran a las cuentas anuales consolidadas correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2005.

¹⁸ Véase BOICAC nº 64 de diciembre de 2005 y BOICAC nº 66, de junio de 2006.

1.- Varias sociedades constituyan una unidad de decisión. Se presumirá que existe tal unidad cuando, una o varias sociedades se hallen bajo dirección única¹⁹.

2.- Una de las empresas incluidas en la consolidación tenga forma de sociedad anónima, sociedad comanditara por acciones o sociedad de responsabilidad limitada²⁰.

3.- En caso de que exista alguna entidad no mercantil (sociedades cooperativas), se cumpla que²¹:

- La Ley sustantiva que regula sus obligaciones contables se remita al Código de Comercio, y
- Su objeto sea más puramente mercantil o empresarial que de otra naturaleza.

4.- Que el conjunto de las sociedades del grupo cumpla durante dos ejercicios consecutivos, dos de los límites previstos e el artículo 8.1 de las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (en adelante NOFCAC)²².

En consecuencia, para que un grupo cooperativo, tal y como ha sido definido por la LC, tenga obligación contable de consolidar se han de dar los siguientes requisitos:

- La entidad cabeza de grupo ha de ser una sociedad anónima, sociedad comanditara por acciones o sociedad de responsabilidad limitada.
- Las sociedades cooperativas han de tener un objeto más puramente mercantil o empresarial que de otra naturaleza.
- Cumplir con los límites establecidos en las NOFCAC.

Además, al ser el grupo cooperativo, un grupo societario sin una entidad dominante (grupo por coordinación)²³, la obligación de formular las Cuentas Anuales y el Informe de Gestión consolidados recaerá en la sociedad de mayor activo en la fecha de primera consolidación.

¹⁹ Véase artículo 42.1 y 42.2 del Código de Comercio.

²⁰ Véase artículo 4 de la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas de los grupos de sociedades.

²¹ Según Informe elaborado por la Abogacía del Estado de la Subsecretaría del Ministerio de Economía y Hacienda, tras una consulta realizada por el ICAC.

²² Los límites que se establecen en el artículo 8.1 de las NOFCAC son los siguientes:

- ~ Total de las partidas del activo no supere 9.495.991,25 euros.
- ~ Importe neto de la cifra de negocios no supere 18.991.982,50 euros.
- ~ Número medio de trabajadores no superior a 250.

²³ Por el principio cooperativo de autonomía e independencia las sociedades cooperativas no podrán ser sociedades dependientes, lo que no priva a que puedan ser sociedades dominantes.

En definitiva, podemos terminar concluyendo que la SCSG puede ser considerada como grupo cooperativo en la medida que esté constituida exclusivamente por sociedades cooperativas y las relaciones entre ellas se realicen por acuerdo paritario y libre. Será tratada como un grupo cooperativo sin obligación de consolidar Cuentas Anuales, puesto que ninguna empresa incluida en la consolidación tendrá forma de sociedad anónima, sociedad comanditara por acciones o sociedad de responsabilidad limitada, tal y como se exige.

3.2. RÉGIMEN TRIBUTARIO.

Expuesto el concepto de grupo cooperativo, vamos a proceder a analizar el Régimen tributario de los mismos.

Los grupos cooperativos al igual que los grupos de sociedades, pueden aplicar dos regímenes de tributación, tal y como se dispone en el Documento nº 21 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). En el epígrafe 1.4 de ese documento se hace referencia a la contabilización del Impuesto sobre Beneficio de los distintos regímenes en los Grupos de Sociedades, definiendo los mismos como:

Régimen de declaración individual: Cada sociedad del grupo registra en su contabilidad el gasto por IS que deberá calcularse en función de su excedente cooperativo y de las posibles diferencias permanentes que puedan presentar sus operaciones, reconociendo, en su caso, los impuestos anticipados o diferidos que puedan existir.

Régimen de declaración consolidada: El sujeto pasivo del impuesto es el propio grupo, ostentando la sociedad dominante, a efectos de gestión, liquidación y recaudación del impuesto su representación ante la Administración. No obstante, todas las sociedades que la integran:

- a) Responden solidariamente del pago de la deuda tributaria consolidada, sin perjuicio de que, en virtud de las relaciones jurídico privadas, por las que se gobierne el grupo, distribuya entre ellas el importe de dicha deuda.
- b) Deben calcular la deuda tributaria que le correspondería en la hipótesis de declaración independiente y contabilizar el IS a pagar o a deducir.
- c) Presentarán su correspondiente declaración individual del Impuesto sobre Beneficios, aunque sin efectuar desembolso alguno.

En este Régimen de declaración consolidada, el cálculo de la cuota a pagar por IS por el grupo, se realizará aplicando a la base imponible consolidada el tipo de gravamen de la sociedad dominante, obteniendo así la cuota íntegra. De ésta se deducirán las bonificaciones y deducciones aplicables a las sociedades del grupo y las retenciones y pagos a cuenta efectuados por el grupo.

Este procedimiento de tributación fiscal consolidada regulada por el TRLIS, en su Capítulo VII artículos 64 a 82, es de difícil aplicación al grupo cooperativo, pues las peculiares reglas de funcionamiento de las cooperativas impiden que los grupos cooperativos se puedan encuadrar en este régimen de tributación²⁴.

Se ha hecho preciso la realización de un Régimen particular de tributación consolidada para el grupo cooperativo que adapte las normas generales de la tributación consolidada en el grupo de sociedades. En este sentido, se aprobó el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan las normas aplicables a los grupos cooperativos que opten por la tributación consolidada.

Las diferencias fundamentales entre uno y otro Régimen se centran en la definición de grupo de sociedades cooperativas y en la adaptación de un particular sistema de consolidación en el que la integración de bases imponibles es sustituida por un sistema de integración de cuotas íntegras. Adapta a las sociedades cooperativas las disposiciones generales que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado de los grupos de sociedades, de acuerdo con el mandato establecido en la disposición final segunda de la LRFC, que ordenaba al Gobierno a que dictase las normas necesarias para la adaptación del Régimen tributario sobre dicho beneficio en las entidades cooperativas. No obstante, en lo no regulado en dicho Real Decreto, se deberá de ajustar a lo preceptuado en las normas previstas en el TRLIS.

Respecto a la definición de grupo cooperativo consolidable a efectos fiscales, el artículo 1.2 del citado Real Decreto señala que “A los efectos del régimen de declaración consolidada se

²⁴ PERIS GARCÍA, P. Los procesos de concentración y de integración cooperativa y su tributación: Especial referencia a las fusiones y a la creación de grupos cooperativos. *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, CIRIEC- España, nº 13, 2002, p. 69-109., p. 95.

entenderá por grupo de sociedades cooperativas el conjunto formado por una entidad cabeza de grupo y las cooperativas que tengan la condición de socio o asociada de aquella sobre las que ejerza poderes de decisión en virtud de sus reglas estatutarias”, debiendo cumplir los siguientes requisitos:

- La entidad cabeza de grupo puede ser una sociedad cooperativa, o bien cualquier otra entidad, en cuyo caso su objeto social exclusivo tiene que ser el de planificar y coordinar el desarrollo empresarial y las estrategias a largo plazo de las demás sociedades del grupo²⁵.
- La entidad cabeza de grupo tiene que estar participada única y exclusivamente por sociedades cooperativas. En consecuencia, en la medida que una ley de sociedades cooperativas permita la constitución de grupos cooperativos mixtos, es decir, grupos formados por sociedades no cooperativas y cooperativas, con independencia de la naturaleza jurídica de la entidad cabeza de grupo, no podrán acogerse al Régimen de tributación consolidada, puesto que el concepto de grupo a nivel contable no es coincidente con el concepto de grupo desde el punto de vista fiscal.
- Todas las sociedades han de estar vinculadas por un pacto o compromiso de redistribución solidaria del excedente neto obtenido por cada una de ellas, que ha de constar en escritura pública suscrita por todas y en sus estatutos respectivos²⁶.

En consecuencia, la SCSG será considerada como grupo cooperativo a efectos fiscales, en la medida que esté constituida por SCPG, las relaciones entre éstas se realicen por acuerdo paritario y libre, y, además, exista un acuerdo de redistribución solidaria del excedente neto.

Se pone de manifiesto que la relación de dominio en un grupo de sociedades cooperativas tiene una dirección inversa respecto de los grupos consolidados de sociedades anónimas, así, en estos últimos, el poder de decisión de la sociedad dominante cabecera del grupo sobre el resto de entidades se consigue en virtud de la participación que aquella sociedad tiene en el capital social

²⁵ El conjunto de facultades, responsabilidades y obligaciones establecidas para la sociedad dominante de un grupo de sociedades, también le están atribuidas a la entidad cabeza de grupo, a menos que se opongan a su propia naturaleza.

²⁶ La redistribución afectará, como mínimo, al 25 por 100 del excedente neto una vez deducidos los impuestos y las cantidades con carácter obligatorio, por imperativo de la ley, a los fondos de reserva. Deberá realizarse en forma directamente proporcional al importe económico de las operaciones, actividades y servicios cooperativizados realizados por los socios de las sociedades cooperativas miembros del grupo.

de las dependientes, lo que permite su control y, por tanto, su poder de decisión sobre tales entidades dependientes. Por el contrario, en un grupo cooperativo es la cabecera del grupo quien está participada por el resto de entidades cooperativas del mismo, por lo que el control sobre éstas no se tiene en virtud de ninguna participación en el capital, sino por medio de disposiciones estatutarias que así lo prevean.

El Régimen de tributación consolidada del IS, al cual se pueden acoger las SCSG, cuando actúen como grupo cooperativo, es opcional e implica, lógicamente, que las SCPG no tributarán como entidades individuales, siendo necesario para su aplicación el acuerdo de las Asambleas generales de las sociedades cooperativas de base. Será la SCSG la encargada de solicitar al Ministerio de Economía y Hacienda la aplicación de dicho Régimen, ostentado así la representación a efectos de gestión, liquidación y recaudación del impuesto ante la Administración Tributaria. Nada dice la norma, sobre si las SCPG deben de realizar su correspondiente declaración individual del IS, por lo que consideramos que la misma deberá de realizarse, aunque sin efectuar desembolso alguno, por aplicación supletoria de lo regulado por la TRLIS para los grupos de consolidación fiscal.

Igualmente, el Real Decreto 1345/1992 guarda silencio en cuanto a la duración de aplicación de este Régimen especial, considerando que su duración será indefinida, en tanto se mantengan los requisitos para la aplicación del Régimen especial de consolidación cooperativa, por aplicación supletoria de lo regulado por el TRLIS (artículo 70.5). No obstante, en éste queda explícito cuando será causa de pérdida del Régimen de declaración consolidada, indicando en su artículo 5 que, además de por las causas contenidas en el artículo 80 del TRLIS²⁷ se perderá este Régimen a causa del incumplimiento del compromiso de redistribuir solidariamente el excedente cooperativo disponible y por la realización, por la entidad cabeza de grupo, cuando no sea

²⁷ Artículo 80. Causas determinantes de la pérdida del régimen de consolidación fiscal.

1. El régimen de consolidación fiscal se perderá por las siguientes causas:

- a. La concurrencia en alguna o algunas de las sociedades integrantes del grupo fiscal de alguna de las circunstancias que de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria determinan la aplicación del método de estimación indirecta.
- b. El incumplimiento de las obligaciones de información a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior.

2. La pérdida del régimen de consolidación fiscal se producirá con efectos del período impositivo en que concurra alguna o algunas de las causas a que se refiere el apartado anterior, debiendo las sociedades integrantes del grupo fiscal tributar por el régimen individual en dicho período.

sociedad cooperativa, de actividades no comprendidas dentro del objeto social exclusivo de planificar y coordinar.

Respecto a la base imponible consolidada, a diferencia del Régimen común de consolidación, los grupos cooperativos no precisan determinar una base imponible consolidada de grupo, sino que cada una de las sociedades integrantes han de calcular la suya propia, centrándose la liquidación del impuesto en la fijación de la cuota integra consolidada positiva o, en su caso, del importe negativo. La razón de este tratamiento radica en las sustanciales diferencias existentes entre las distintas cooperativas a efectos del tipo tributario a aplicar (35%, 26%, 20%, 10%), de ahí que la aplicación del sistema de consolidación de bases imponibles obligaría con posterioridad a optar por un tipo tributario concreto a aplicar a la base consolidada y con acierto, se ha entendido preferible consolidar las respectivas cuotas tributarias, una vez aplicado por cada cooperativa el tipo tributario que respectivamente le corresponde²⁸. Igualmente, en el caso de que todas las sociedades aplicaran iguales tipos de gravamen, la existencia de dos bases imponibles, una cooperativa y otra extracooperativa, que tributan a diferentes tipos también impide la determinación de una base imponible consolidada.

En el **cuadro 3** se muestra cómo se determinaría la base imponible consolidada para los grupos empresariales, desde la perspectiva fiscal.

CUADRO 3. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA EN LOS GRUPOS EMPRESARIALES.

Σ Resultados antes de impuestos de las distintas empresas. +/- Eliminaciones de resultados por operaciones internas +/- Incorporaciones de eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores. = Resultado Consolidado antes de Impuestos +/- Diferencias Permanentes: - Individual - Consolidación +/- Diferencias Temporales: - Individual - Consolidación = Base Imponible Consolidada (Resultado Fiscal)

Fuente: Condor López, V. (1998)

²⁸.ORMAECHEA J.M. Tributación consolidada de grupos cooperativos. *Partida Doble*, nº 43, 1993, p. 9-13., p. 11.

El particular sistema de consolidación, basado en cuotas íntegras y no en bases imponibles, para los grupos cooperativos, requiere para ser operativo adaptar el Régimen de beneficio consolidado como sigue:

- a) Determinación de la base imponible de cada una de las sociedades integrantes del grupo, realizando exclusivamente las eliminaciones correspondientes a las operaciones intergrupo de traspaso de excedentes o beneficios entre las entidades que componen el grupo, tales como los retornos y ayudas que deban prestarse las sociedades cooperativas del grupo entre sí como consecuencia de las obligaciones asumidas y resultados distribuidos por la cabeza del grupo.
- b) Determinación de las cuotas, positivas o negativas, de cada una de las entidades tras las eliminaciones realizadas, aplicando a las bases imponibles positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes así como, en su caso, las correspondientes bonificaciones.
- c) Suma algebraica de los importes resultantes de las cuotas tributarias de cada una de las entidades del grupo, la cual constituirá la cuota íntegra consolidada.
- d) En el caso de que la suma anterior fuese negativa, podrá compensarse con las cuotas consolidadas de los quince ejercicios inmediatos y sucesivos.
- e) Las cuotas tributarias negativas de cualquier sociedad del grupo correspondiente a periodos anteriores a aquél en que dicha cooperativa tribute en régimen de declaración consolidada, serán compensables sólo con cuotas tributarias de la propia entidad y hasta el límite de las mismas.

En el **cuadro 4** se presenta un esquema posible para la determinación de la cuota íntegra consolidada en los grupos cooperativos.

CUADRO 4. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA CONSOLIDADA EN LOS GRUPOS COOPERATIVOS.

Sociedad Cooperativa 1		Sociedad Cooperativa 2	
= Base Imponible Cooperativa SC1	= Base Imponible Extracooperativa SC1	= Base Imponible Cooperativa SC2	= Base Imponible Extracooperativa SC2
+/- Eliminaciones operaciones intergrupo	+/- Eliminaciones operaciones intergrupo	+/- Eliminaciones operaciones intergrupo	+/- Eliminaciones operaciones intergrupo
= BI Cooperativa corregida SC1	= BI Extracooperativa corregida SC1	= BI Cooperativa corregida SC2	= BI Extracooperativa corregida SC2
* Tipo Gravamen reducido (20%)	* Tipo Gravamen general	* Tipo Gravamen reducido (20%)	* Tipo Gravamen general

Fuente: Elaboración Propia.

Esta diferente aplicación del Régimen de consolidación fiscal se ha basado tradicionalmente en la idea de que en los grupos cooperativos no existe consolidación de estados financieros y por ello no se ha exigido la consolidación fiscal²⁹. No obstante, en el caso que estén obligados a presentar cuentas anuales consolidadas³⁰, se deberá de estudiar la obligación de exigir que consoliden fiscalmente.

4.- IMPUESTOS INDIRECTOS

En cuanto a los impuestos indirectos, indicar que las sociedades cooperativas, y por ende las SCSG, no gozan de ninguna especialidad en relación con la imposición indirecta –ITP y AJD, IAE, IBI, IVA, etc.–, por tanto estarán sometidas al Régimen general. Sin embargo, cuando sean calificadas como protegidas o especialmente protegidas van a gozar de una serie de beneficios fiscales, recogidos en los artículos 33 y 34 de la LRFC.

4.1 IMPUESTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

²⁹ PERIS GARCÍA, P. Los procesos de concentración y de integración cooperativa y su tributación: Especial referencia a las fusiones y a la creación de grupos cooperativos. *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, CIRIEC- España, nº 13, 2002, p. 69-109., p. 102.

³⁰ Para que un grupo cooperativo, tal y como ha sido definido por la LC, tenga obligación contable de consolidar se han de dar los siguientes requisitos:

- La entidad cabeza de grupo ha de ser una sociedad anónima, sociedad comanditara por acciones o sociedad de responsabilidad limitada.
- Las sociedades cooperativas han de tener un objeto mercantil o empresarial.
- Cumplir con los límites establecidos en las NOFCAC.

El IAE, en vigor desde 1-1-1992, es un tributo cuya finalidad es, además de la recaudatoria, claramente censal, en cuanto a las actividades económicas ejercidas en el territorio nacional y de sus titulares.

Es un impuesto cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio de actividades económicas, profesionales o artísticas, en territorio nacional, con independencia de que se realicen o no en local determinado, de que se encuentren o no especificadas en las tarifas del impuesto, de la habitualidad o no en su ejercicio y de la existencia o no de ánimo de lucro.

Este impuesto ha sido modificado por Ley 51/2002 de reforma de la Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas Locales, derogada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante RDLRHL)³¹, el cual ha mantenido las reformas implantadas por la citada ley respecto a este impuesto. Entre las novedades que introduce esta ley, podemos mencionar:

- a. El cálculo del impuesto a pagar por los sujetos pasivos se determina aplicando un coeficiente sobre las cuotas municipales, provinciales o nacionales fijadas en las tarifas del impuesto, en función de la cifra de negocios³² del sujeto pasivo.
- b. Quedan exentos del impuesto:
 - o Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella.
 - o Los siguientes sujetos pasivos:
 - Las personas físicas.
 - Los sujetos pasivos del IS, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria³³ (en adelante LGT) que

³¹ Según *Disposición Derogatoria Última* de dicho Real Decreto quedan derogadas todas las disposiciones de igual o de inferior rango que se opongan a esta Ley y, en particular, las siguientes:

a. La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, excepto las disposiciones adicionales primera, octava y decimonovena.

b. La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, con excepción de las disposiciones adicionales tercera, cuarta, quinta, sexta, décima, undécima y duodécima, así como de la disposición transitoria novena.

³² El importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

El nuevo sistema de cálculo implicará para algunos sujetos pasivos un incremento del impuesto a pagar dado que para su cálculo se aplicará un coeficiente determinado en función de la cifra de negocios del sujeto pasivo. Por ello, es importante considerar que la norma habilita a los Ayuntamientos a practicar bonificaciones en casos como creación de empleo o empresas con pérdidas.

Las sociedades cooperativas, como cualquier otra forma de sociedad, son sujeto pasivo del IAE. Éstas no difieren en exceso del resto de sociedades mercantiles, en cuanto al IAE se refiere, siendo la única especialidad de que gozan de una bonificación del 95% de la cuota y posibles recargos de este tributo, tal y como prescribe la LRFC, y reafirma el artículo 88.1.a) del RDLRHL. Por supuesto, de dicha especialidad, sólo gozarán las sociedades protegidas y especialmente protegidas de primer y segundo grado, incluyéndose también las Uniones, Federaciones, Confederaciones de Cooperativas, y las Sociedades Agrarias de Transformación.

4.2 IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

El IBI es un impuesto de carácter directo, real, de titularidad municipal y de carácter obligatorio, cuya gestión se comparte entre la Administración del Estado y los Ayuntamientos exactores.

El hecho imponible de este impuesto está básicamente constituido por la propiedad de bienes inmuebles, rústicos o urbanos, y sobre inmuebles de carácter especial, situados en el término municipal del Ayuntamiento de la imposición, así como por la titularidad sobre los mismos de un derecho real de usufructo o de superficie.

³³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas y jurídicas, y por tanto las sociedades cooperativas, así como las entidades del artículo 35.4 de la LGT, en quienes concurra alguna de estas circunstancias:

- Ser propietario de inmuebles gravados sobre los que no recaigan los derechos reales de usufructo o superficie.
- Ser titular de un derecho real de usufructo o superficie sobre bienes inmuebles gravados.
- Ser titular de una concesión administrativa sobre bienes inmuebles gravados o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectados.

Pues bien, en el caso de las sociedades cooperativas, hemos de señalar que gozan de una bonificación del 95% de la cuota y posibles recargos del IBI que grave a los bienes de naturaleza rústica de las entidades agrarias y las de explotación comunitaria de la tierra, según queda prescrito en el artículo 33.4 de la LRFC y en el artículo 73.3 del RDLRHL.

Por último, señalar que es criticable que la bonificación esté limitada a la sociedad cooperativas agraria y de explotación comunitaria de la tierra y solamente para los bienes de naturaleza rústica³⁴.

5. TRIBUTACIÓN DE LOS SOCIOS Y ASOCIADOS EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.

En este epígrafe vamos a estudiar las consecuencias fiscales de la participación del socio o asociado, ya sea persona física o persona jurídica³⁵, en una SCSG basándonos principalmente

³⁴ BARBERENA BELZUNDE, I. *Sociedades Cooperativas, Anónimas Laborales y Agrarias de Transformación. Régimen Fiscal*. Editorial Aranzadi, Pamplona, 1992. p. 193.

³⁵ La LC permite que puedan ser socios de las SCSG cualquier persona jurídica, pública o privada y empresario individual, hasta un máximo del 45% del total de socios. Sin embargo, para la LSCA únicamente podrán ser socios sociedades cooperativas, permitiéndose que en las agrarias existan como socios sociedades agrarias de transformación sin superar el 25% del total de socios.

en le LRFC, el TRLIS y la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³⁶ (en adelante LIRPF).

5.1. SOCIOS Y ASOCIADOS PERSONAS FÍSICAS.

De acuerdo con lo preceptuado en el artículo 30 LRFC, y en aplicación de la LIRPF, cuando el sujeto pasivo sea socio de una sociedad cooperativa, han de tenerse en cuenta las siguientes normas³⁷:

a) Se considerarán rendimientos de capital mobiliario los retornos cooperativos que, conforme a lo dispuesto en los artículos 28 y 29 de la LRFC, estuviesen sujetos a retención³⁸.

De acuerdo con el artículo 29 de la citada ley no tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no estarán sujetos a retención, los retornos que:

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

Este tratamiento resulta lógico, ya que los retornos capitalizados en la cooperativa tributarán como un mayor valor de las aportaciones al capital (incremento de patrimonio) en el momento en que éstas se transmitan o reembolsen a los socios³⁹.

b) En cuanto a las pérdidas sociales que puedan corresponder a cada socio, en ningún caso serán objeto de deducción para la determinación de la base imponible.

c) Para determinar la cuantificación de las variaciones patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de las aportaciones sociales, se adicionarán al coste de adquisición de

³⁶ Tal y como se establece en su Disposición Derogatoria Primera a la entrada en vigor de esta Ley, el 1 de enero de 2007, han quedado derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma, y en particular el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁷ Además, si los socios se encuentran sujetos al Régimen Especial de Agricultura en el IVA, el 8 % que se le paga por la entidad agraria se considera mayor importe de la venta para el socio persona física en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁸ Desde nuestro punto de vista se consideran también como rendimientos del capital mobiliario los intereses devengados por las aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social de una sociedad cooperativa, por aplicación de la consulta 0298-00 de 22-02-2000 de la DGT. Igualmente tendrán dicha consideración las cantidades distribuidas a los socios a cuenta de retornos, así como los excesos de valor asignados en cuenta, es decir, los llamados retornos anticipados.

³⁹ CRESPO MIEGIMOLLE, M. *Régimen fiscal de las cooperativas*. Editorial Aranzadi, Navarra, 1999.p. 401.

éstas, las cuotas de ingreso satisfechas y las pérdidas que habiéndose atribuido al socio, conforme a lo preceptuado en la LC, hubieran sido reintegradas en metálico o compensadas con retornos cuya titularidad le corresponda y estén incorporadas a un Fondo especial regulado por la Asamblea general, según lo preceptuado en el artículo 58 de la LC.

Hemos de señalar, que la LRFC regulaba en su artículo 32 una deducción por doble imposición de dividendos y retornos cooperativos, tanto para personas físicas como jurídicas, que tras la entrada en vigor el 1 de enero de 2007 de la Ley 35/2006 del IRPF, ha quedado derogada. Las deducciones en cuota a las que tenían derecho eran del 10% cuando los retornos provenían de una sociedad protegida y del 5% cuando procedían de una especialmente protegida beneficiadas de la bonificación del 50 % de la cuota íntegra prevista en el apartado segundo del artículo 34 de la LRFC. No obstante, cuando dichas rentas procedan de inversiones en el extranjero tendrán derecho a la deducción por doble imposición internacional dispuesta en el artículo 80 de la LIRPF.

Por último, indicar que respecto al Impuesto del Patrimonio, la valoración de las participaciones según el artículo 31 LRFC se determinará en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, resultantes del último Balance aprobado, deduciéndose, si procede, las pérdidas sociales no reintegradas al socio por la entidad.

En cada ejercicio y de acuerdo con lo ordenado en el artículo 16.4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio, la sociedad está obligada a suministrar a sus socios y asociados, los certificados en los que consten las valoraciones atribuidas a sus participaciones.

5.2. SOCIOS Y ASOCIADOS PERSONAS JURÍDICAS.

Respecto a los socios personas jurídicas (sociedades cooperativas), indicar que los retornos cooperativos percibidos de una SCSG serán tratados como resultados cooperativos, tributando en consecuencia al 20%. Tal y como ya se ha indicado anteriormente, a la entrada en vigor de la Ley 35/2006 del IRPF, gozaban de una deducción en la cuota del 10% cuando procedían de una SCSG protegida y del 5% cuando procedían de una especialmente protegida.

6. CONCLUSIONES

Las SCSG han sido el instrumento tradicionalmente utilizado por las SCPG para llevar a cabo procesos de integración. Estas estructuras superiores pueden actuar como sociedades cooperativas individuales o como grupo cooperativo. Actuarán como grupo en la medida que estén constituidas exclusivamente por sociedades cooperativas y las relaciones entre ellas se realicen por acuerdo paritario y libre.

Respecto a su Régimen fiscal éste viene regulado, al igual que para las SCPG, en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas. En dicha ley se establece un sistema especial de tributación en el IS, además de regular determinados beneficios fiscales a las mismas, tanto en la imposición directa como en la indirecta.

De entre los distintos impuestos que tienen incidencia en las sociedades cooperativas, el más significativo por sus singularidades tributarias es el IS. Su régimen de tributación queda regulado en la LRFC siéndole de aplicación el TRLIS para lo no previsto en la misma. Estarán sujetas al Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se regula la tributación sobre el beneficio consolidado de los grupos de sociedades cooperativas, cuando la SCSG actúe como grupo cooperativo y decida tributar de forma consolidada con sus socios.

Las principales divergencias entre el régimen de tributación de las SCSG en el IS y el régimen general, se derivan de la consideración a nivel cooperativo de dos tipos de resultados, uno cooperativo y otro extracooperativo, como consecuencia de la especial naturaleza de este tipo social.

Las características básicas de la tributación en las SCSG, se pueden concretar en las siguientes:

- ❖ La consideración de un doble nivel de protección en atención a las clases de sociedades cooperativas que integran y las circunstancias que incidan en ellas.

- ❖ El establecimiento de normas especiales para la determinación de la cuota íntegra, aplicables a todo tipo de sociedades con independencia de su calificación. Las más significativas son:
 - ~ Establecimiento de dos bases imponibles, una cooperativa y otra extracooperativa.
 - ~ Deducción en las bases imponibles de las dotaciones obligatorias al FRO y al FEP.
 - ~ Compensación de pérdidas basado en compensación de cuotas íntegras negativas.
- ❖ La regulación de beneficios fiscales especiales, para las sociedades calificadas como protegidas y especialmente protegidas. Entre éstos podemos citar: por un lado, la aplicación de tipos de gravamen especiales, el 20% para los Resultados Cooperativos y el tipo general para los Resultados Extracooperativos; y por otro, la bonificación del 50% de la cuota íntegra para sociedades cooperativas especialmente protegidas.

Cuando las SCSG sean calificadas fiscalmente como grupo cooperativo pueden optar por tributar de forma consolidada. La SCSG será definida como grupo cooperativo a efectos fiscales en la medida que esté constituida por SCPG, las relaciones entre éstas se realicen por acuerdo paritario y libre, y exista además un acuerdo de redistribución solidaria del excedente neto.

El aspecto más singular del Régimen de tributación consolidada, regulado en el Real decreto 1345/1992 para los grupos cooperativos, reside en que no se precisa determinar una base imponible consolidada de grupo, sino que cada una de las sociedades integrantes ha de calcular la suya propia, centrándose la liquidación del impuesto en la fijación de la cuota íntegra consolidada.

En cuanto a la imposición indirecta, a las SCSG le será de aplicación el régimen general, gozando de una serie de beneficios fiscales cuando sean calificadas como protegidas o especialmente protegidas. Las principales ventajas son bonificación del 95% sobre cuota y recargos en el IAE y bonificación del 95% sobre cuota y recargos, para sociedades cooperativas

agrarias y de explotación comunitaria, en el IBI. Igualmente, disfrutarán de ventajas fiscales en el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados.

Por último, señalar que los retornos percibidos por los socios de una SCSG tributarán como rendimientos del capital mobiliario cuando el socio sea una persona física sujeta a la LIRPF, y como ingresos cooperativos cuando el socio sea una SCPG. Por los mismos, se tenía derecho hasta el 1 de enero de 2007 a una deducción por doble imposición, del 10% cuando los retornos provenían de una sociedad protegida y del 5% cuando procedían de una especialmente protegida. La Ley 35/2006 del IRPF ha derogado esta disposición, regulada hasta ahora por el artículo 32 de la LRFC.

6.- BIBLIOGRAFÍA

ALFONSO SÁNCHEZ, R. *La integración cooperativa y sus técnicas de realización: La cooperativa de segundo grado*. Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2000. 574 p. ISBN: 84-8442-120-1.

(AECA) ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. Principios contables, núm. 21, “Impuesto sobre Beneficios en las Cuentas Consolidadas”, Madrid, 1998.

BARBERENA BELZUNDE, I. *Sociedades Cooperativas, Anónimas Laborales y Agrarias de Transformación. Régimen Fiscal*. Editorial Aranzadi, Pamplona, 1992.

CONDOR LÓPEZ, V. La contabilización del Impuesto de Sociedades de los grupos de empresas. *Partida Doble*, nº 86, 1998, p.13-26

CRESPO MIEGIMOLLE, M. *Régimen fiscal de las cooperativas*. Editorial Aranzadi, Navarra, 1999.

GARRIDO PULIDO, T., ARENAS TORRES, P. Y MORENO ALBARRACIN, A.L. Análisis de la fiscalidad de las cooperativas. Un enfoque crítico de la contabilidad del Impuesto de sociedades en el marco de la ley andaluza de cooperativas. *Revista Técnica Tributaria*, nº 61, 2003, p. 91-124.

GARRIDO PULIDO, T. Y PUENTES POYATOS, R. Una propuesta contable para las cooperativas de segundo grado: breve referencia fiscal. *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, CIRIEC- España, nº 51, 2005, p. 77-10.

JULIÁ IGUAL, J.F. Y SERVER IZQUIERDO, R.J. *Fiscalidad de Cooperativas. Teoría y Práctica*, 3ª ed. Editorial Pirámide. Madrid, 1996.

MARTÍNEZ CHARTERINA, A. *Análisis de la integración cooperativa*. Universidad de Deusto, Bilbao, 1990.

MONTERO GARCÍA, A. *Cooperativismo Agrario de Segundo Grado*. Edita Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 1991. 177 p. ISBN: 84-341-0732-5.

ORDOÑEZ DE HATO, C. La fiscalidad de las sociedades cooperativas en España. . *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, CIRIEC- España, nº 54, 2006, p. 187-204.

ORMAECHEA J.M. Tributación consolidada de grupos cooperativos. *Partida Doble*, nº 43, 1993, p. 9-13.

PERIS GARCÍA, P. Los procesos de concentración y de integración cooperativa y su tributación: Especial referencia a las fusiones y a la creación de grupos cooperativos. *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, CIRIEC- España, nº 13, 2002, p. 69-109.

PUENTES POYATOS, R. *Las cooperativas de segundo grado como forma de integración: Especial referencia al efecto impositivo*. Tesis Doctoral. UNED. 2004.

ROMERO CANDAU, P.A. Cooperativas de segundo y ulterior grado (comentarios a los artículos 148 y 149 de la Ley General de Cooperativas). En: AA.VV. *Comunidades de bienes, cooperativas y otras formas de empresa*, t. II. Edita Colegios Notariales de España, Madrid, 1996, p. 1171 y ss.

ROSEMBUJ, T. La economía de las cooperativas de segundo grado. En AA.VV. *Cooperativismo sanitario de segundo grado*. Edita Gabinete de Estudios y Promoción del Cooperativismo Sanitario, Madrid, 1987.

SERVER IZQUIERDO, R.J. Y MARÍN SÁNCHEZ, M^a.M. Conciliación del resultado contable y fiscal en Cooperativas. Repercusión cuantitativa en la cuota del Impuesto sobre Sociedades. *Revista Hacienda Pública Española*, nº 44, 1998, p. 175-193.

SERVER IZQUIERDO, R.J. Y MARÍN SÁNCHEZ, M^a.M. La presión fiscal como factor de economía de opción en la localización de las cooperativas. El caso de la Comunidad Valenciana.

En: *VII Jornadas de Investigadores en Economía Social y Cooperativa*. Tenerife, 2002, 4-5 de abril.

VÁZQUEZ PENA, M.J. *Las cooperativas de segundo grado: peculiaridades societarias*. Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2002. 215 p. ISBN: 84-8442-566-5.

Normativa

Código de Comercio de 1885.

Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas de los grupos de sociedades. (DOCE L 193 de 18 de julio).

Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas. (BOE de 20 de diciembre).

REAL DECRETO 1815/91, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. (BOE de 7 de junio).

Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan normas para la adaptación de disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado de los grupos de sociedades cooperativas. (BOE de 5 de diciembre).

Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. (BOJA de 20 de abril).

Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. (BOE de 17 de julio).

Ley 18/2002, de 5 de julio, de Cooperativas de la Comunidad de Cataluña. (BOE de 27 de julio).

Ley 3/2002, de 16 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. (BOE de 11 de enero).

Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. (BOE 28 de diciembre).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. (BOE 31 de diciembre).

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. (BOE de 9 de marzo).

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. (BOE de 9 de marzo).

Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOE de 10 de marzo).

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. (BOE de 11 de marzo).

Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (BOE de 28 diciembre).

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE de 29 de noviembre).

Abreviaturas

IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
ITPYAJD	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
FEP	Fondo de Educación y Promoción
FRO	Fono de Reserva Obligatorio
LC	Ley de Cooperativas
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personal Físicas
LRFC	Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas
LSCA	Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas
NOFCAC	Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.
RDLRHL	Real Decreto del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
SCPG	Sociedades Cooperativas de Primer Grado
SCSG	Sociedades Cooperativas de Segundo Grado
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades