

**PROPUESTA DE DIRECTIVA DEL CONSEJO SOBRE LA  
BASE COMÚN CONSOLIDADA DEL IMPUESTO DE  
SOCIEDADES Y SU IMPACTO EN LAS COOPERATIVAS  
EUROPEAS**

**PROPOSAL FOR A COUNCIL DIRECTIVE ON A COMMON  
CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE AND ITS  
IMPACT ON EUROPEAN COOPERATIVE SOCIETIES**

Agustín ROMERO-CIVERA

Universitat Politècnica de València, Centro de Investigación en Gestión y  
Administración de Empresas CEGEA. Spain

Email: [agroci@cegea.upv.es](mailto:agroci@cegea.upv.es)

**Resumen:**

La Propuesta de Directiva del Consejo sobre la Base Común Consolidada del Impuesto de Sociedades (BCCIS) 2011/0058 (CNS) COM (2011) 121 final, no busca explícitamente la convergencia legislativa. No obstante, esta Directiva nos ha llevado a analizar las líneas generales que debería seguir cualquier intento de armonización normativa en la UE en relación a la fiscalidad de las cooperativas. El estudio comienza con la revisión de la evolución que originó la propuesta de Directiva, las diferentes propuestas y cómo se llegó al acuerdo actual, en el que el esquema básico consiste en asignar la base impositiva que corresponde a cada país de manera proporcional, en base a la ponderación de tres factores: a) activos tangibles e intangibles, b) costes laborales y número de empleados, y c) ventas. Una vez está asignada la base imponible a cada país, se mantendrían los tipos impositivos actuales. Esta propuesta está inspirada, sin lugar a dudas, en los países norteamericanos de estructura federal, EEUU y Canadá, y no satisface a algunos países que tienen tasas impositivas bajas o que sólo recibirían una pequeña base imponible. Posteriormente, el estudio analiza

las principales críticas y propuestas de cambio publicadas hasta el momento relacionadas con los factores incluidos y excluidos de la base imponible.

**Palabras clave:** cooperativas, impuestos, base común consolidada del impuesto de sociedades (BCCIS). base del impuesto, Comisión Europea

**Abstract:**

The Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base Tax (CCCTB) 2011/0058 (CNS) COM (2011) 121 final, does not explicitly aim convergence of legislation. Nevertheless this Directive has led us to analyze which is the general line towards any European convergence regarding taxation of cooperatives. The analysis begins with the review of the development that led to the proposed Directive, the different proposals, and how they came to an agreement, where the basic scheme is to assign each country's tax base in a proportional way, based on a weighting of three items: a) tangible and intangible assets, b) labor costs and number of employees, and c) sales. Once the tax base is assigned to each country, they would maintain their current tax rates. This proposal, is inspired no doubt by countries in North America with a federal structure, like USA and Canada, and does not satisfy some countries that have low tax rates or that would only receive a small tax base. Furthermore, the paper analyzes the main criticisms and refinements that have been published so far on the items included and excluded in the tax base.

**Keywords:** cooperative societies, taxes, common consolidated corporate tax base (CCCTB). Tax base, European Commission

**JEL:** H2, P13

## 1. INTRODUCCIÓN

El Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE) que comprende el Reglamento (CE) número 1.435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, que regula aspectos societarios y la Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, que contempla la implicación de los trabajadores en la sociedad cooperativa europea, la cual regula los derechos de información, consulta o participación de los trabajadores en la misma fueron textos que se publicaron en el «Diario Oficial de la Unión Europea» del 18 de agosto de 2003. En estas directivas se impulsa la convergencia de legislaciones sustantivas, para aquellas cooperativas que ejerzan su objeto social en varios países de la Unión.

En ese sentido, la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) 2011/0058 (CNS) COM (2011) 121 final, aunque no tiene como objetivo explícito la convergencia de legislaciones, nos ha inducido a analizar cuál es la línea general que debe seguir cualquier convergencia europea en la legislación fiscal de las cooperativas, a la vista de la citada Propuesta.

Las Sociedades Cooperativas que operan en los diferentes países de la UE no suelen hacerlo en diferentes países a la vez, al menos como sociedades cooperativas. El motivo es su idiosincrasia, ya que los socios de las mismas son personas físicas en las que el voto es individual y no proporcional al capital, sino que si hay alguna proporción, está referida a su actividad económica con la cooperativa. Por lo tanto, es muy difícil la existencia de cooperativas transnacionales. Cuando las Cooperativas operan fuera de sus fronteras originales, suelen operar a través de sociedades mercantiles (por ejemplo en los sectores de banca, seguros o agroalimentario), con varias posibilidades de combinaciones de sistemas dominio entre matrices y filiales, relacionadas con las cooperativas de base. Pero, en caso de aplicarse la Propuesta de Directiva, en la mayoría de casos, la matriz sería una sociedad mercantil, aunque el capital de la misma fuera poseído, de forma directa o indirecta, por una cooperativa, una asociación de cooperativas o una cooperativa de cooperativas.

Por lo tanto, la afectación directa de la Propuesta de Directiva sobre la problemática fiscal de las cooperativas sería aparentemente secundaria, pero opinamos que no es

realmente así, porque esta Propuesta de Directiva es el primer intento avanzado y consistente en una armonización fiscal del Impuesto sobre Sociedades, y puede inducir a una armonización de la legislación fiscal de los diferentes países, al menos en el punto específico de la composición de la Base Imponible del IS. Y es en este punto donde nace el interés por analizar la legislación fiscal del IS en los diferentes países en la base imponible de las cooperativas, con importantes particularidades en muchos de ellos, y sobre todo destacar si esta Propuesta de Directiva es compatible con la legislación actual en materia fiscal de cooperativas de esos países de la UE.

## **2. ANTECEDENTES A LA PROPUESTA DE DIRECTIVA SOBRE LA BICIS**

Aunque existían varias las propuestas de soluciones de carácter global para luchar contra la difícil armonización, en un estudio titulado «Fiscalidad de las empresas en el mercado interior» (SEC [2001] 1681) o Informe Bolkestein publicado en el año 2001 por la Comisión Europea, se concluyó que los sistemas de tributación directa de las entidades no estaban adaptados a acontecimientos tales como la globalización o la integración económica en el mercado interior, por lo que se hacía necesario un nuevo enfoque que corrigiese las deficiencias y que permitiese que el mercado interior funcionase como un único mercado.

En el seno de este grupo de trabajo, integrado por expertos de todos los Estados miembros, se examinaron distintos sistemas para la armonización del IS. En concreto, se contemplaron las siguientes cuatro alternativas (Viana y Villalón, 2011; Bokobo y Pascual, 2011):

1. Sistema opcional de base imponible común por el cual las entidades de la UE (y establecimientos permanentes situados en la UE) tendrían la opción de calcular su base imponible con arreglo a un conjunto de normas comunes en toda la UE. Este sistema seguiría el principio de contabilidad separada en el ámbito de las operaciones intra-grupo; no obstante, cada sociedad calcularía la base imponible del impuesto de forma independiente, no permitiéndose la consolidación de resultados fiscales.

2. Sistema obligatorio de base común por el cual todas las entidades de la UE (y establecimientos permanentes situados en la UE) estarían obligadas a calcular su base imponible en virtud de un único conjunto de normas comunes, lo que implicaría que una nueva normativa sustituyese a los veintisiete sistemas nacionales actuales de liquidación del IS. Este sistema tampoco incluiría la consolidación de resultados de las operaciones intra-grupo.

3. Sistema opcional de base imponible consolidada común del IS o sistema BICCIS. Como sistema alternativo a la legislación nacional interna, consistiría en un sistema opcional de normas comunes para el cálculo de la base imponible del IS en todos los países de la UE pero respetando la soberanía de cada uno de los Estados miembros en la fijación del tipo de gravamen.

4. Sistema obligatorio de base imponible consolidada común del IS. Este sistema no se implantaría como alternativa a la legislación nacional, sino que todas las empresas residentes en la UE y establecimientos permanentes de entidades residentes en la UE estarían obligados a calcular la base imponible del IS conforme al mismo conjunto común de normas.

Tras los informes del grupo de trabajo, las numerosas consultas públicas planteadas por la Comisión Europea, conferencias y sesiones de debate con profesionales del sector, finalmente se consideró que el sistema opcional de base imponible consolidada común del IS o sistema BICCIS (tercera alternativa explicada) resultaba el más aconsejable.

Determinado el sistema de armonización, los grupos de trabajo entraron a fondo en los distintos aspectos jurídicos del sistema y en la preparación del texto legislativo. Después de varios años de profundas revisiones, estudios y debates jurídicos, se publicó la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades.

Así la *Common Consolidated Corporate Tax Base* o base común consolidada, en la que el sujeto pasivo es el grupo de sociedades y los establecimientos permanentes de las sociedades del grupo, la base imponible se determina en función de unas normas acordadas por los Estados miembros y se distribuye entre todos los Estados miembros en los que residan sociedades del grupo, aplicando una fórmula predeterminada; finalmente, cada Estado miembros establece el tipo de gravamen y

las deducciones de la cuota para determinar la deuda tributaria (Bokobo y Pascual, 2009).

Tabla 2.1. Presión fiscal del Impuesto de Sociedades en la OCDE en 2013

Country	Central government corporate income tax rate <sup>2</sup>	Adjusted central government corporate income tax rate <sup>3</sup>	Sub-central government corporate income tax rate <sup>4</sup>	Combined corporate income tax rate <sup>5</sup>	Targeted corporate tax rates <sup>6</sup>
Australia*	30,0	30,0		30,0	Y
Austria	25,0	25,0		25,0	N
Belgium*	33.99 (33.0)	34,0		34,0	Y
Canada	15,0	15,0	11,3	26,1	Y
Chile*	20,0	20,0		20,0	Y
Czech Republic	19,0	19,0		19,0	Y
Denmark	25,0	25,0		25,0	N
Estonia*	21,0	21,0		21,0	
Finland	24,5	24,5		24,5	N
France*	34,4	34,4		34,4	Y
Germany*	15,825 (15,0)	15,825	14,4	30,2	N
Greece	26,0	26,0		26,0	Y
Hungary*	19,0	19,0		19,0	Y
Iceland*	20,0	20,0		20,0	Y
Ireland	12,5	12,5		12,5	Y
Israel*	25,0	25,0	0,0	25,0	Y
Italy*	27,5	27,5		27,5	N
Japan*	28.05(25.5)	26,2	10,8	37,0	Y
Korea	22,0	22,0	2,2	24,2	Y
Luxembourg*	22,47 (21,0)	22,5	6,8	29,2	Y
Mexico	30,0	30,0		30,0	Y
Netherlands*	25,0	25,0		25,0	Y
New Zealand*	28,0	28,0		28,0	N
Norway	28,0	28,0		28,0	Y
Poland*	19,0	19,0		19,0	N
Portugal*	25,0	30,0	1,5	31,5	Y
Slovak Republic	23,0	23,0		23,0	N
Slovenia	17,0	17,0		17,0	
Spain	30,0	30,0		30,0	Y
Sweden	22,0	22,0		22,0	N
Switzerland*	8,5	6,7	14,4	21,1	N
Turkey	20,0	20,0		20,0	N
United Kingdom*	23,0	23,0		23,0	Y
United States*	35,0	32,8	6,3	39,1	Y

Fte: OECD Tax database, May 2013

La formación de la base imponible, se efectuaría del modo tradicional: sustrayendo los ingresos exentos (Artº 11: relacionados con evitar la doble imposición: repartos de beneficios o dividendos de otras sociedades, el producto por la venta de acciones y la renta de un establecimiento en un tercer país) y analizando los gastos deducibles (Rodríguez, 2011), por si no debieran restar. Finalmente se optó por que la base tributaria del grupo de sociedades se repartiría entre los Estados miembros en que

operase según una fórmula de reparto que pondera por igual los factores activos, mano de obra y ventas, según el artículo 86 de la Propuesta de Directiva. Curiosamente, desvinculando el beneficio de la actividad gravada con el lugar de realización de operaciones y actividades. La aplicación del régimen sería opcional. Aunque evidentemente, esta propuesta de Directiva de BICIS es un importante avance, ya que pretende abaratar y facilitar los negocios, dado que existen 27 regímenes nacionales distintos para determinar sus beneficios imposables aun no se ha logrado el total consenso. Algunos autores (Genschel *et al.*, 2011) han estudiado los mecanismos de esta “competición entre países”, bajando tipos impositivos o alimentando mayores competencias legislativas, en materia fiscal, frente a la coordinación entre los estados o la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia.

Esta propuesta puede consultarse siguiendo el link: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm),

En esta Propuesta no se ha pretendido armonizar las legislaciones, lo que sería una tarea absolutamente necesaria, en aras a la rivalidad entre los diferentes países que conduce a cierto “dumping” en las rebajas fiscales, pero al menos, se pretende crear un sistema voluntario al que acogerse aquellas sociedades que operen a la vez en diferentes países de la Unión Europea (UE). Al respecto, es suficiente con observar en el cuadro siguiente la legislación de Irlanda, Polonia Chequia, Eslovaquia o Hungría, con tipos fiscales muy bajos, frente a la de Alemania o Francia, con tipos más elevados.

### **3. PARTICULARIDADES EN EL TRATAMIENTO DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES DE LAS COOPERATIVAS EN LAS DIFERENTES LEGISLACIONES EUROPEAS**

En el cuadro siguiente sintetizamos los aspectos más destacados de las particularidades que tienen las cooperativas en la formación de la Base Imponible:

Tabla 3.1. Particularidades de la legislación del Impuesto de Sociedades en cooperativas

		Separación de resultados	Valoración de las operaciones con socios	Deducción de Retornos cooperativos	Deducción de Intereses al capital socios	Reducción por Fondo de promoción o similar	Reducción por Fondo reserva irrepartible mínimo s/ Estatutos	Reducción por Fondo reserva irrepartible adicional
ESPAÑA	Todas	si	Mercado	0%	-100%	-100%	-50%	0%
			1	2	3	4		
PORTUGAL	Sin protección	si		0%	-100%	0%	0%	0%
	Régimen especial	si	Valor Efectivo	-100%	-100%	-120%	-20%	-20%
	Exentas	si	Valor Efectivo	-100%	-100%	-120%	-20%	-20%
						1	1	
ITALIA	Mutualidad no prevalente	no		-100%	-100%	-100%	-100%	0%
	Mutualidad prevalente	no		-100%	-100%	-100%	-100%	de -55 a -100%
				1	2	3	4	5
FRANCIA	Abiertas y cerradas (solo socios)	si	Valor Efectivo	-100%	-100%	No existe Fondo	0%	0%
		1			2			
FINLANDIA			Valor Efectivo		No deducibles	No existe Fondo	No existe Fondo	No existe Fondo
ALEMANIA		Indirectamente	Valor Efectivo		Hasta valor mercado	No existe Fondo	No existe Fondo	No existe Fondo
REINO UNIDO			Valor Efectivo		Deducibles	No existe Fondo	No existe Fondo	No existe Fondo
HOLANDA		Indirectamente	Valor Efectivo		No deducibles	No existe Fondo	No existe Fondo	No existe Fondo
Notas España	1- Salvo agrarias y consumo							
	2- Pero el socio tiene deducción por doble imposición: 10 ó 5%							
	3- Hasta un 2% más que el interés legal del dinero							
	4- Hasta el 30% del beneficio							
Notas Portugal	1- En conjunto, hasta el 50% de la base Imponible							
Notas Italia	1- Tributan en el socio al 12,5%							
	2- Hasta 2,5% más que los Bonos postales							
	3- Máximo 3% del beneficio							
	4- Máximo 30% del beneficio							
	5- Según sectores, 70% casi todos, 80% agrícolas...							
Notas Francia	1- Operaciones con socios : al régimen general							
	2- Hasta el % de interés de bonos entre compañías privadas							

Fte: Elaboración propia, actualizada al 31/03/12

Desde los años 90, existen estudios comparados muy interesantes sobre los aspectos que vamos a estudiar en este capítulo. Debemos destacar a Montolio (1993),

Philipowski (1994), Espagne (1999) y más recientemente, Münkner (2008), Alguacil (2010) y Romero (2010). Además hemos intentado actualizar la legislación más reciente hasta el primer trimestre de 2012 en un grupo de países del Sur –que disponen de legislaciones fiscales específicas para cooperativas- con otros del Centro y Norte, sin tales legislaciones específicas.

De la tabla 3.1 queremos destacar ciertos rasgos característicos que nos servirán para analizar su encaje en la propuesta, y también en la legislación europea sobre ayudas de Estado:

A) Separación de la base imponible en dos partes diferentes. Existe en España, Portugal explícitamente, pero también de forma indirecta en Francia, Holanda y Alemania. En la legislación española y portuguesa se exige de forma explícita la separación entre una base imponible cooperativa diferente del resto. En los otros países es implícita, como se verá a continuación.

La separación surge como consecuencia de la diferente tributación entre los resultados de las operaciones con socios y el resto. Cuando la legislación aplica tipos impositivos especiales a las operaciones con socios, o exime de pago a las operaciones con socios, es absolutamente necesario segregar unas operaciones de otras, con sus diferentes sumatorios de gastos e ingresos imputados a cada tipo de clasificación.

En el caso español y portugués (Rodrigues, 1997), se da el primer caso. En el resto de países mencionados sucede la segunda situación, porque el retorno cooperativo efectuado antes de la tributación de la cooperativa está exento, - es decir, es tratado como un ajuste final en la valoración de las operaciones con socios- y pagará el impuesto en el seno del socio. El resto del beneficio tributa como el resto de las sociedades, como ejemplos podemos mencionar:

a. La legislación alemana prohíbe las operaciones con terceros para algunos tipos de cooperativas, pero si existen para el resto. Así se fija la frontera entre sujeción al Impuesto o no, en que las operaciones con “no socios” excedan del 10% del total o no, respectivamente.

b. La legislación francesa suele prohibir o limitar las operaciones con no-socios, pero en este último caso, prohíbe el reparto de los excedentes de las operaciones con no-socios. No obstante, la sujeción al impuesto suele ser proporcional a la posesión del capital o recursos propios por terceros en las cooperativas “abiertas” (Chomel, 2008)

En pura lógica, cuando existe exención del retorno cooperativo, de forma implícita, se obliga a las cooperativas a la asignación de ingresos y gastos a uno u otro tipo de operaciones: con socios y “no-socios”, lo que conduce indirectamente a una separación de bases, con un posible conflicto de interpretación de la norma, si no está expresamente tipificada. Este punto es extensible a todos los países con la norma de exención de los retornos, aunque para el caso español y portugués, el conflicto se salva con una clasificación en la normativa de unos y otros, y una imputación proporcional cuando no es posible una clasificación directa. En el resto de legislaciones no nos consta ninguna tipificación. No obstante, los conflictos en la interpretación de la norma son constantes en España.

Al mismo tiempo, si existen plenas obligaciones fiscales en las operaciones con “no-socios” o ajustes específicos para las operaciones con socios, el legislador está obligado a regular, o al menos admitir, algún tipo de separación o clasificación interna en la base imponible.

Aunque el impuesto que no paga la cooperativa, lo paga el socio, la relación no es tan directa, porque el tratamiento fiscal del socio no coincide con el de la cooperativa. Por ello la legislación debería impedir una transferencia impositiva de la tributación de las operaciones con “no socios” de la cooperativa hacia la renta del socio, o en todo caso si esa renta se gravara en la cooperativa, y se distribuyera al socio, tuviera derecho a la deducción por doble imposición.

Por otra parte, Portugal tiene un tratamiento especial por los gastos indocumentados contenidos en la Base Imponible, lo que supone un tratamiento especial para una porción adicional de la Base Imponible.

B) Ajustes por valoración de las operaciones con socios. Tiene relación con el punto anterior, ya que cuando el legislador intenta someter a tributación los retornos cooperativos, es necesario valorar las operaciones de los socios al precio de mercado y no al valor efectivo o real, lo que es en muchas ocasiones muy difícil y siempre

discutible. En ese caso, el legislador considera que no es deducible el exceso de valor de las operaciones con socios en comparación al valor del mercado. Además los retornos tributarán como renta de los socios en todas las legislaciones. España es el único país que aplica el precio de mercado, excepto en cooperativas agrarias y de consumo, como ya se ha comentado. En todo el resto de países europeos, los retornos tributan en el socio y no en la cooperativa.

C) Consideración como gasto de los intereses fijos pagados por el capital de los socios. Aunque la mayoría de países los consideran deducibles, con limitaciones diversas: como el valor de mercado (Alemania), o referencias del mercado (bonos postales como en Italia) o regulación legal interna sobre intereses (España), hay algunos países que no los consideran deducibles (Holanda y Finlandia). Podemos concluir que hay cierta heterogeneidad en este tratamiento

D) Reducción en la Base Imponible por el destino de los beneficios a un Fondo de Formación, Promoción cooperativa o similar. Existe tan solo en España, Italia (Pepe, 2009) y Portugal. Es de destacar que en Portugal alcanza hasta el 120% del gasto, por lo que está incentivado.

E) Reducción en la base Imponible por el destino de los beneficios a un Fondo Irrepartible de Reserva. España, Italia, (Marcello *et al.*, 2011) y Portugal lo tienen hasta la cifra marcada en los Estatutos. Portugal e Italia incluso por cantidades adicionales. En el resto de países no existe regulación específica para cooperativas obligando a tener reservas indivisibles, aplicándoseles la legislación mercantil ordinaria, por ejemplo constituir una reserva legal mientras exista la sociedad. Serán los estatutos sociales quienes fijen cualquier reserva específica, como en cualquier sociedad.

E) Otros casos. Portugal tiene reducciones en la base por las subvenciones para la adquisición de inmovilizado. Alemania fija la base imponible por diferencias de patrimonio, y además considera deducible extraordinariamente el 50% de los costes del comité de supervisión.

#### **4. ANALISIS DE LOS TEMAS DIFERENCIADOS PARA COOPERATIVAS A LA VISTA DEL CAPITULO IV DE LA PROPUESTA DE LA BCCIS**

Pues bien, tras la lectura de Capítulo IV de la propuesta. “Cálculo de la base Imponible”, artículos 9º al 15º, podemos subrayar que existen cuatro aspectos de posibles implicaciones en el cálculo de la base imponible de las Cooperativas:

A) Los intereses de las aportaciones al capital de los socios, aunque con ciertas limitaciones en su cuantía, son deducibles en Portugal, España, Francia, Italia, Reino Unido, Alemania, etc. Pero no tienen un encaje claro por lo dispuesto en dos párrafos que consideran no deducibles:

a. el artº 14.1.a) “Las distribuciones de beneficios y los reembolsos de recursos propios o deuda”. Aunque no se trate ni de distribución de beneficios ni de reembolso de deuda, las NIC descalifican como recurso propio al “capital retribuido” . Además, el párrafo hace referencia al reembolso, no a la remuneración, por lo que sería posible que se aceptara la deducibilidad-

b. artº 15: “Las prestaciones concedidas a un accionista que sea una persona física... o empresas asociadas, y que participe directa o indirectamente en la gestión control o capital del sujeto pasivo” – Aunque los socios de una cooperativa son “accionistas” en el sentido de la Propuesta, pero no participan directamente en la gestión, ni mucho menos “controlan” la empresa en el sentido del artº 78 de la Directiva :Solo en las cooperativas con muy pocos socios puede haber una situación como la descrita en el artículo 78.

B) No encaja en ningún artículo de la Directiva la reducción en la Base Imponible por la dotación al Fondo de Educación y Promoción, prevista en las legislaciones portuguesa, española o italiana que serían incompatibles. No obstante, si se incluyen como gasto deducible en el artículo 12º las deducciones a favor de entidades benéficas, enunciadas en el artº 16, hasta un límite del 0.5% de los ingresos del ejercicio fiscal. Pero se trata de donaciones efectuadas a entidades externas a la sociedad.

C) Tampoco encaja en absoluto la reducción de la Base Imponible por las cantidades destinadas al Fondo de Reserva Obligatorio, total o parcial, previsto en las legislaciones italiana, española y portuguesa. Este Fondo sí que es un recurso propio

(ya comentado en el art. 14.1.a, en referencia a las NIC), dado que es de carácter irrepartible, que actúa como una reserva, y por lo tanto no puede utilizarse nunca como remuneración a los socios. Pero constituye un verdadero problema de matiz, dado que en el resto de legislaciones europeas tal fondo no existe, y es perfectamente coherente que no tribute si es irrepartible.

D) Evidentemente, la separación de la base imponible para segregar el resultado de las operaciones con socios y no socios, tampoco está contemplada en la propuesta

E) Finalmente, el considerar el valor de los productos o factores de producción (bienes, servicios, trabajo) producidos, aportados, consumidos o vendidos con los socios, en su totalidad, como gasto deducible a su valor efectivo, creemos que no aporta contradicción alguna con la legislación de ningún país:

a. En primer lugar, porque no se trata de operación vinculada en el sentido de mayoría del Consejo o control del negocio expresados en el artículo 78º de la Directiva ya citado.

b. En segundo lugar “el retorno cooperativo” considerado como gasto antes del cierre fiscal, no es más que una adaptación del valor de los costes o ingresos al fin societario, sin ser considerado como reparto de beneficios. Y además, los mismos pagan el impuesto directo (Renta o Sociedades) en el seno de los socios. En este sentido, la propuesta de Directiva tiene como finalidad evitar cualquier doble imposición, eximiendo entre los ingresos los “beneficios distribuidos percibidos” (Artº 11.c). Solo en las cooperativas de consumidores o usuarios podría haber alguna matización en cuanto que no pagan impuesto directo, sino que tienen una disminución de precio en el consumo de bienes o servicios, ajenos a tributación.

La mayoría de países analizados. Finlandia, Alemania, Francia, Italia, Holanda, Reino Unido, etc. admiten el ajuste de valoración final. Solo la legislación española exige la valoración a precios de “mercado” salvo para cooperativas agrarias y de consumidores.

## **5.-ANALISIS DE LOS TEMAS DIFERENCIADOS PARA COOPERATIVAS A LA VISTA DE LA LEGISLACION COMUNITARIA SOBRE AYUDAS DE ESTADO**

Volviendo a los cinco aspectos diferenciadores para cooperativas que pueden tener algún conflicto con la Propuesta de Directiva sobre la BICCCIS, debemos de analizar un segundo tamiz: la experiencia que la legislación de diferentes países sobre fiscalidad de cooperativas ha tenido a la vista del artículo 107 del TFUE, que versa sobre Ayudas de Estado:

### **5.1. LOS INTERESES DE LAS APORTACIONES AL CAPITAL DE LOS SOCIOS.**

Su deducibilidad no ha tenido incidencias especiales con la legislación sobre ayudas de Estado, entre otras cosas, porque no trastoca la competencia, y se trataría de cuantías amparadas en el parámetro de “*minimis*”. En concreto en la Sentencia del Tribunal de Justicia (sala primera) de la Unión Europea de 8 de septiembre de 2011, sobre procedimiento prejudicial sobre la legislación cooperativa italiana, en el punto 59 se alude al Reglamento (CE) 1435/2003, en cuanto que “...las cooperativas no tienen acceso, o lo tienen limitado, a los mercados de capitales, y por tanto su desarrollo depende de sus fondos propios y de los créditos...” y que en el considerando décimo del citado Reglamento diga que: “... la remuneración del capital tomado en préstamo y de las participaciones es limitada, lo que hace la inversión en una sociedad cooperativa menos ventajosa.”

No obstante, en algunas legislaciones cooperativas está incluso prohibida esta remuneración, como en el caso alemán (Münkner, 2008), pero quizás el origen está en la confusión entre qué es dividendo y qué es interés. Cuando está limitada la remuneración del capital, como en todas las legislaciones reconocidas, se trata de pequeñas cuantías. Parece pues evidente que aunque sea una ventaja –en una sociedad mercantil no sería deducible-, no afecta a la competencia, ni la falsea. Y aunque favorece a un tipo de empresa, la medida está justificada por la naturaleza del sistema fiscal y su adaptación a la tipología de empresa. Además su escaso volumen, obligaría a tomar en consideración que el Reglamento (CE) 1998/2006, de 15 de diciembre, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas de “*minimis*”.

## **5.2. LA DOTACIÓN AL FONDO DE EDUCACIÓN Y PROMOCIÓN.**

Es tan solo exclusiva de 3 legislaciones de países del Sur, y no ha sido tampoco motivo de grandes polémicas, ya que en la mayoría de legislaciones, la deducibilidad en la cuota de donativos para ciertas actividades sociales, culturales, educativas, solidarias, etc. es comúnmente aceptada para toda la legislación de Sociedades. La “atipicidad” surge porque se constituye en un fondo interno y no externo, y que se aplique como reducción de la base imponible y no como deducción en cuota.

No conocemos ninguna cita legislativa específica que considere esta reducción como posible Ayuda de Estado. Entendemos que no obstante sea “atípica” en cuanto que es una dotación a un fondo interno, equivale al gasto deducible de cualquier otro tipo de sociedad no cooperativa, remarcando además que en este caso es una dotación obligatoria, que cualquier otra sociedad no tendría, lo que constituye un perjuicio si el objetivo fuera la maximización de beneficios que tienen las sociedades mercantiles. Las cantidades también serían tan pequeñas que les sería de aplicación el Reglamento de “minimis” antes citado.

## **5.3. LA DOTACIÓN AL FONDO DE RESERVA OBLIGATORIO.**

Es también exclusiva de los 3 países del Sur ya citados. En este punto sí que encontramos abiertas contradicciones en diferentes sentencias, sobre la consideración de reducción en la base Imponible del Impuesto- parcial o total- de la misma:

a. En el considerando 170 de la Decisión de la Comisión de 15 de diciembre de 2009 relativa a las medidas de apoyo al sector agrícola aplicadas por España tras la subida del coste del combustible que afecta a la legislación fiscal sobre cooperativas españolas, dice literalmente que: “... desde el punto de vista del Impuesto de sociedades, las reservas indivisibles de las cooperativas son comparables a las del resto de sociedades... Ni siquiera el carácter obligatorio de las reservas indivisibles de las cooperativas podría modificar el carácter de ayuda de la medida, puesto que las sociedades de capitales tienen también reservas legales obligatorias que, sin embargo, se gravan...” Pero en el considerando 204 admite que se pueden admitir “ventajas proporcionales a las dificultades jurídicas, sin afectar a la competencia”.

b. En el considerando 56 de la Sentencia del Tribunal de Justicia (sala primera) de la Unión Europea de 8 de septiembre de 2011, sobre procedimiento prejudicial sobre la legislación cooperativa italiana, sin embargo, hace referencia a que en el considerando décimo del Reglamento (CE) 1435/2003, "...precisa que el activo neto y las reservas se adjudicarán, en el caso de disolución, a otra entidad cooperativa que persiga objetivos similares de interés general".

c. En el informe preliminar sobre el caso italiano (E1/2008), sobre cooperativas de crédito, la Comisión considera compatibles con el régimen de Ayudas de Estado estas dotaciones si se trata de i) cooperativas predominantemente mutuales y proceden de operaciones con socios, ii) para todas las cooperativas si son obligatorias, y iii) solo si su tamaño es del de PYME, para las procedente de operaciones con terceros para consumo (Alguacil, 2010).

d. Es evidente que es una "ventaja" pero no es tan evidente que afecte a la competencia, o suponga un trato discriminatorio ajeno a la normativa fiscal de los países en cuestión. La Decisión de la Comisión ignora la realidad de lo que son esas reservas: En cualquier sociedad de capitales sí que son repartibles, al menos en su disolución, pero en una cooperativa no lo son, ni siquiera en su disolución. La sentencia citada en el punto b) anterior, sí que lo describe perfectamente.

#### **5.4. CONSIDERAR EL VALOR DE LOS PRODUCTOS O FACTORES DE PRODUCCIÓN (BIENES, SERVICIOS, TRABAJO) PRODUCIDOS, APORTADOS, CONSUMIDOS O VENDIDOS CON LOS SOCIOS, EN SU TOTALIDAD, COMO GASTO DEDUCIBLE A SU VALOR EFECTIVO. O LO QUE ES LO MISMO, LA DEDUCIBILIDAD DEL RETORNO COOPERATIVO.**

No entraña ningún gran debate de forma directa, pero sí de forma indirecta: si los socios se distribuyen el "beneficio" de las operaciones con terceros. Podemos citar bastante legislación al respecto:

a. La Sentencia del Tribunal de Justicia (sala primera) de la Unión Europea de 8 de septiembre de 2011, sobre procedimiento prejudicial sobre la legislación cooperativa italiana, en sus considerandos 71 y 72 son muy claras: "... la Comisión considera que la naturaleza o la economía general del sistema fiscal nacional puede invocarse válidamente para justificar que las sociedades cooperativas que distribuyen

a sus miembros todos sus beneficios no estén gravadas como tales, en la medida en que se exige el pago del impuesto a sus miembros.... Pero una medida nacional no puede verse válidamente justificada... si se permite la exención del impuesto por los beneficios procedentes de intercambios con terceros no socios de la cooperativa o la deducción de importes abonados a estos últimos en concepto de remuneraciones.”

b. El punto 164 de la Decisión de la Comisión de 15 de diciembre de 2009 sobre las cooperativas agrarias españolas, se pone en entredicho el hecho de que las cooperativas puedan sobrepasar el 50% del volumen de sus operaciones con terceros y mantener el carácter mutualista puro. Es una evidencia incuestionable. Sin embargo, en el segundo Borrador de la Decisión, anterior a la definitiva, sobre el mismo tema admitía que no había “ayuda de Estado” si la cooperativa tenía tamaño de PYME. La “frontera” del 50% del volumen de operaciones es muy recurrente, pero debe haber consciencia de que la tributación por imposición directa, exime de tributar dos veces por el mismo flujo monetario, es decir, intenta evitar la doble imposición, por lo que no debe perderse de vista que si la cooperativa no paga, los socios sí. Pero si hay traslación de beneficios procedentes de operaciones con terceros a los socios, y la cooperativa tributa por ese hecho, debería admitirse al menos un régimen que permita evitar la doble imposición como en cualquier otro tipo de sociedad. No obstante la legislación europea desea fehacientemente que se separen los dos tipos de operaciones, admitiendo que sea gasto deducible todo el beneficio transmitido a los socios, procedente de sus operaciones, pero no el de terceros. Pero esa exigencia de segregación de operaciones de ingresos y gastos, conlleva gastos y esfuerzo extraordinarios.

## **5.5. LA SEPARACIÓN EN DOS BASES IMPONIBLES**

No es obligatoria en ningún país, salvo España y Portugal. Pero su origen es la tributación de las operaciones con socios a tipos reducidos.

Esta tributación reducida para las operaciones con socios está admitida (considerandos 138 y 214 de la decisión sobre España de 15-12-2009) aunque la legislación europea no obliga a ello: Pero debe entenderse que de forma indirecta está “sembrando” la voluntad de exigir a las cooperativas, por la vía estatutaria o legislativa que segreguen los resultados de los dos tipos -con socios y con terceros- para que el

beneficio procedente de la actividad con terceros tribute en el seno de la cooperativa al tipo general de gravamen y, aunque se distribuya a los socios, resulte gravado. -Lo hemos comentado en el punto anterior- Pero las consecuencias de tener dos bases no ha sido estudiada a fondo, porque unas u otras pueden ser positivas o negativas, con cuatro combinaciones posibles, que la legislación de estos países no ha resuelto satisfactoriamente.

Por lo tanto, la subsistencia de dos tipos impositivos para dos bases es muy improbable a medio y largo plazo. Por el contrario, ante la existencia de un tipo único, idéntico al del resto de sociedades en las diferentes legislaciones nacionales, conllevaría cierta segregación contable o análisis contable distinguiendo las transacciones con los socios, que estarían exentas, del resto, que estarían plenamente sujetas.

## **6. CONCLUSIONES**

No hay una solución clara para las dotaciones a Fondos de Educación, Promoción o similares de la cooperativa existentes en los tres países latinos, donde es deducible parcialmente, (tal fondo no existe en el resto de legislaciones). Una solución sería desviar la reducción en la base hacia una deducción en cuota, equivalente al efecto impositivo que tendría la reducción prevista en la base imponible por las donaciones a entidades benéficas. Esta solución encajaría perfectamente con la propuesta de directiva actual de la BICCS. Otra alternativa sería homologar la reducción hasta el mismo límite que las entidades benéficas, aunque no fuera la receptora tal entidad, sino ciertas actividades de la propia cooperativa. Es decir, hacer el cálculo de la reducción en la base multiplicado por la cuota, siendo gasto deducible hasta el límite del punto anterior por las donaciones benéficas.

Para la reducción de la base Imponible por aportaciones a reservas indivisibles, que tampoco existe en el resto de países, no existe posibilidad de integración directa en la propuesta de la BICCS, aunque sea admitida parcialmente su reducción en ciertos casos. La solución alternativa a medio y largo plazo estaría en eliminar de las

legislaciones nacionales tal fondo, por derecho comparado y mantener el carácter excepcional de la legislación nacional siempre que fuera realmente irrepartible, incluso en los casos de disolución. También se podría mantener para el caso de PYMES, ya que ello no afecta a la competencia.

Los intereses pagados al “capital” de los socios pueden ser deducibles, ya que con la legislación contable actual si el capital se remunera, deja de ser clasificado como Fondo Propio pasando a ser Pasivo, por lo que sería deducible la remuneración del pasivo, aunque se pudieran admitir ciertas limitaciones a la cuantía de la remuneración, que ya existen en las legislaciones actuales.

El ajuste a valor de mercado de las operaciones con los socios, es deducible en todos los países salvo España. Sería interesante una adaptación de la legislación española, de forma que el socio tributara en su impuesto directo, y así esta renta no pagaría impuesto en la sociedad cooperativa.

La subclasificación en dos bases impositivas: De forma directa porque existen dos tipos impositivos diferentes para operaciones con socios o no socios, -caso español o portugués- no puede prosperar a largo plazo en un entorno europeo. De forma indirecta, -porque se somete a tributación ordinaria las operaciones fuera del ámbito de socios- entraña una problemática con dos soluciones factibles: Que existiera un único tipo impositivo –el general- .o que hubiera un tipo rebajado para la cooperativa que no llegara a un determinado porcentaje de las operaciones con socios. Esto solo sería compatible con la BICIS si la matriz fuera una cooperativa, pero exigiría una gran transparencia en demostrar las cifras limitadas de las operaciones con socios. También sería posible si el conjunto entre matriz y filiales no llega a tamaño de PYME. Dado que la armonización de las legislaciones aun va a tardar en aplicarse algunos años, debe de plantearse la necesidad de que las legislaciones fiscales y en materia de cooperativas, de cada país vayan convergiendo en todos los puntos más próximos a otras legislaciones en ambas materias fiscales y sobre cooperativas. Y que regulen y, sobre todo, controlen el cumplimiento de la propia legislación en materia de cooperativa. Deberían prestar especial atención a los volúmenes máximos y mínimos que alcancen las operaciones antes comentadas y que tengan limitaciones legales y, especialmente, en las operaciones con terceros.

La diferencia entre cooperativa con mutualismo puro (sin operaciones con terceros) o con mutualismo prevalente (hasta el 50% con terceros), frente al resto de cooperativas, así como el tamaño PYME o no, está marcando la diferenciación entre el reconocimiento y convalidación por la Unión Europea de legislaciones específicas de carácter fiscal. Deben observarse estos puntos por todas las legislaciones para promover realmente la formación y desarrollo de las cooperativas.

Finalmente, resaltar que la propuesta sobre la BICCIS puede convertirse en un estímulo para la armonización sobre legislación fiscal no solo de las sociedades en general, sino de las cooperativas.

## 7. BIBLIOGRAFIA

Alguacil, M.P. (2010) Condicionantes del régimen especial de ayudas de Estado en la fiscalidad de cooperativas. CIRIEC- España, 60, 27-52.

Bokobo S.; Pascual M.M (2009) “La aproximación de legislaciones en el impuesto sobre sociedades: especial referencia a la base consolidada común”. Instituto de Estudios Fiscales DOC. N.º 11/09, 1-41.

Chomel, C. (2008). Aperçu sur le régime fiscal des coopératives en France. European Research Institut. Trento.

Espagne, F. (1999). Le régime fiscal des coopératives européennes. Cahier 2 CECOP.

Genschel, P.; Kemmerling, A.; Seils, E.(2011). Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market. JCMS: Journal of Common Market Studies 49 (3), 585–606.

Marcello R. y Poggiani F.G.(2011). “La tassazione della società cooperative alla luce della Manovra de Ferragosto”. Il Fisco. 39/2011.

Montolio Hernández, J.M. (2000). “Legislación cooperativa en la Unión Europea” Ministerio de Trabajo y Asuntos sociales. España.

Münkner H.H. (2008). “Taxation of Co-operatives in some EU Member States”. Paper presented at The International Seminar “The co-operative enterprise between national taxation and the European market” EURISCE, Trento 11-12 September 2008.

Pepe, F. (2009). "Profili Fiscali delle Società Cooperative". ISICOOP- Università di Roma. Facoltà di Economia.

Philipowski, R. (1994). "Taxation of co-operatives" in Dülfer, Eberhard. International Handbook of Co-operatives organisations, Göttingen.

Rodrigues, J.A (1997). "Código cooperativo. Anotado he comentado". Ed. Quid Iuris. Lisboa.

Rodríguez J.F.(2011). "La propuesta de Directiva del Consejo de la Unión Europea relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades - visión panorámica. Quincena Fiscal Aranzadi. Núm. 14/2011, 1-15.

Romero-Civera, A. (2010). "La fiscalidad aplicada a cooperativas en Europa y la reforma del régimen fiscal en España" CIRIEC-España, 60, 91-118.

Viana V.; Villalón J. (2011). Hacia la armonización del Impuesto sobre Sociedades. Luces y sombras de la Propuesta de Directiva sobre la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades. Quincena Fiscal Aranzadi 22/2011, 1-21.

#### LEYES Y DOCUMENTACION EUROPEAS:

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. TFUE, de 12 de junio de 1985

Informe relativo a la tributación de las sociedades en el mercado interior (Informe Bolkestein): (SEC [2001] 1681) de 23/10/2001.

Reglamento (CE) Nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad

Reglamento (CE) número 1.435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, que regula aspectos societarios de la cooperativa europea

Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, que contempla la implicación de los trabajadores en la sociedad cooperativa europea

Reglamento (CE) 1998/2006, de 15 de diciembre, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas de "minimis"

Reglamento (CE)1126/2008, de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan diversas Normas Internacionales sobre Contabilidad

Informe preliminar sobre el caso italiano (E1/2008), de la Dirección General de la Competencia sobre cooperativas de crédito italianas

Decisión de la Comisión de 15 de diciembre de 2009 relativa a las medidas de apoyo al sector agrícola aplicadas por España tras la subida del coste del combustible

Sentencia del Tribunal de Justicia (sala primera) de la Unión Europea de 8 de septiembre de 2011, sobre procedimiento prejudicial sobre la legislación cooperativa italiana

Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS) {SEC (2011) 315 final} de 16.3.2011 COM (2011) 121 final