

# DOBLE GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS Y DERECHO

Curso 2022/2023

## EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS COOPERATIVAS EN EL PAÍS VASCO: ¿ESTÁ JUSTIFICADO?

Autor/a: Inazio Aja Urdangarin

Director/a: Mikel Erkoreka González

Bilbao, a 6 de febrero de 2023



## TABLA DE CONTENIDO

<b>1. INTRODUCCIÓN</b>	<b>5</b>
<b>2. EL CONCEPTO DE COOPERATIVA Y SU ARRAIGO EN EL PAÍS VASCO</b>	<b>8</b>
2.1. PASADO Y PRESENTE DEL MOVIMIENTO COOPERATIVISTA EN EL PAÍS VASCO	10
<b>3. EL MARCO JURÍDICO DE LAS COOPERATIVAS</b>	<b>14</b>
3.1. MARCO ESTATAL: LA CONSTITUCIÓN DE 1978 Y LA LEY ESTATAL DE COOPERATIVAS	14
3.2. MARCO AUTONÓMICO: LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO	15
3.3. MARCO TRIBUTARIO FORAL: EL CONCIERTO ECONÓMICO	16
<b>4. EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS COOPERATIVAS DE GIPUZKOA</b>	<b>17</b>
4.1. CLASIFICACIÓN DE LAS COOPERATIVAS A EFECTOS FISCALES	17
4.1.1. Cooperativas protegidas	17
4.1.2. Cooperativas especialmente protegidas	18
4.1.3. Cooperativas no protegidas	18
4.2. EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES	19
4.2.1. Normas especiales relativas a la base imponible	20
4.2.2. Normas especiales relativas al tipo de gravamen	22
4.2.3. Normas especiales relativas a la cuota tributaria	24
4.3. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS COOPERATIVAS EN OTROS IMPUESTOS	26
4.3.1. Impuesto sobre Actividades Económicas	26
4.3.2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles	27
4.3.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	27
4.3.4. Impuesto sobre el Valor Añadido	28
4.4. TABLA RESUMEN DE LAS VENTAJAS FISCALES DE LAS COOPERATIVAS	29
<b>5. JUSTIFICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL: UN ANÁLISIS DEL RETORNO ECONÓMICO-SOCIAL DE LAS COOPERATIVAS EN GIPUZKOA</b>	<b>32</b>
5.1. DIMENSIÓN DEL MOVIMIENTO COOPERATIVISTA	32
5.2. LAS OBLIGACIONES DE LAS COOPERATIVAS	34
5.3. UN MODELO DE DESARROLLO ECONÓMICO Y SOCIAL MÁS SOSTENIBLE	38
5.3.1. PIB y empleo	38
5.3.2. Arraigo empresarial y permanencia de las sedes y los órganos de decisión	40
5.3.3. Modelo de desarrollo económico y social más equilibrado	41
<b>6. CONCLUSIONES</b>	<b>43</b>
<b>7. FUENTES DE INFORMACIÓN Y BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>46</b>

## ÍNDICE DE TABLAS Y GRÁFICOS

<b>Ilustración 1. Clases de sociedades cooperativas.</b>	<b>19</b>
<b>Tabla 1. Tipo de cooperativas por provincia y en Euskadi (%).</b>	<b>13</b>
<b>Tabla 2. Tipo de gravamen y tributación mínima aplicable a las cooperativas en el IS.</b>	<b>24</b>
<b>Tabla 3. Beneficios fiscales de las cooperativas.</b>	<b>31</b>
<b>Tabla 4. Dimensión cooperativa en Gipuzkoa.</b>	<b>33</b>
<b>Tabla 5. Distribución sectorial del empleo cooperativo.</b>	<b>38</b>
<b>Gráfico 1. Evolución del número de cooperativas constituidas por provincias (2016-2022).</b>	<b>11</b>
<b>Gráfico 2. Distribución de cooperativas por comarcas en 2022 (%).</b>	<b>12</b>
<b>Gráfico 3. Tasas de crecimiento bianuales del empleo cooperativo y total en Gipuzkoa (%).</b>	<b>39</b>

## RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo tiene como objetivo analizar el régimen fiscal de las cooperativas en el País Vasco. El estudio pretende, en primer lugar, determinar si las sociedades cooperativas disfrutan de mayores ventajas fiscales respecto del resto de sociedades empresariales. Para ello, se tiene en consideración el tratamiento que reciben en el Impuesto de Sociedades y demás impuestos a través de la Norma Foral 2/1997 de Régimen Fiscal de las Cooperativas de Gipuzkoa. En segundo lugar, se analiza si el régimen fiscal especial que disfrutan las cooperativas está justificado bajo parámetros económicos y sociales. Empleando como caso de estudio Gipuzkoa, el trabajo concluye que el régimen fiscal especial está justificado por el retorno económico y social que ofrecen al territorio.

**Palabras clave:** País Vasco, Gipuzkoa, cooperativa, economía social, ventaja fiscal, política tributaria.

## 1. INTRODUCCIÓN

Las sociedades cooperativas, entendidas como entes de Economía Social, disfrutan de un régimen tributario especial en el País Vasco. La particular regulación nace de las diferencias en cuanto a su esencia y constitución respecto de las sociedades sujetas a la norma general. El modelo cooperativista se caracteriza principalmente por sus valores y principios como componente de la economía social que, con el transcurso del tiempo, ha adquirido una importancia y repercusión considerable en la economía vasca. Estos elementos junto con el peso que representan en el tejido empresarial vasco, hacen de la cooperativa un ente jurídico de interés para su estudio y comparación.

Como consecuencia, el interés de la academia y de la sociedad en general sobre el modelo cooperativo es un tema de actualidad en nuestro entorno, que enlaza también con los debates sobre el arraigo empresarial en el País Vasco. Este TFG surge del deseo por profundizar en una materia que, aunque haya sido ampliamente estudiada en el ámbito vasco, sigue ofreciendo un campo abonado para el debate y la investigación. Al mismo tiempo, este trabajo supone un reto a nivel personal, teniendo en cuenta la relevancia no solo económica sino cultural de las cooperativas en el País Vasco. Considero conveniente no caer en concepciones erróneas sin haber realizado un análisis previo de la normativa fiscal y de su alcance. Personalmente, no aspiro a alcanzar una verdad absoluta, pero trataré de justificar mediante evidencias la hipótesis y preguntas iniciales planteadas a continuación.

El objetivo del presente TFG es analizar el tratamiento fiscal de las entidades cooperativas en el territorio vasco. La hipótesis inicial es que las cooperativas ofrecen un retorno económico y social adicional respecto al resto de formas jurídicas que explica o justifica un tratamiento fiscal diferente. Para desarrollar el objetivo planteado y responder a la hipótesis, la investigación se plantea una serie de cuestiones clave.

Primeramente, dada la existencia de una normativa diferente aplicable según la forma jurídica, la cuestión inicial a resolver es determinar si el régimen fiscal vigente resulta más beneficioso para las sociedades cooperativas que para el resto de figuras jurídicas. Para responder a esta cuestión, se examinará su régimen tributario y se procederá a realizar una comparativa respecto a otros modelos de sociedad.

La segunda cuestión es consecuencia de la anterior. En caso de concluir afirmativamente la pregunta anterior, se plantea una nueva situación: ¿están justificados los beneficios fiscales que disfrutaban las cooperativas en base al retorno económico-social que ofrecen en el País Vasco?

Bajo el sistema de federalismo fiscal que vertebra el Concierto Económico, cada territorio histórico mantiene, establece y regula, dentro de su territorio, su régimen tributario. De tal manera, en la Comunidad Autónoma del País Vasco no hay un solo régimen fiscal, ni una sola Hacienda autónoma, sino tres; una por cada territorio histórico. Teniendo en cuenta las limitaciones de tiempo y espacio, en esta investigación se pondrá el foco en el régimen tributario de las cooperativas de Gipuzkoa, regulado en la Norma Foral 2/1997 de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Por razones que se justificarán más adelante, el cooperativismo tiene una especial incidencia e impacto en Gipuzkoa. Aun así, y teniendo en cuenta que los regímenes tributarios de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa están altamente armonizados, las conclusiones derivadas de Gipuzkoa son extrapolables a grandes rasgos al conjunto del País Vasco.

Respecto a la metodología utilizada durante el estudio, se emplearán fuentes primarias y secundarias para realizar un análisis de carácter eminentemente tributario, pero también económico y social. Con este fin, el trabajo de investigación recopila y analiza las principales normas que regulan el ámbito general cooperativo y muy especialmente su régimen tributario. Asimismo, también se ha realizado una recopilación y análisis bibliográfico de artículos y libros académicos para complementar y entender las fuentes primarias, con el objetivo final de obtener unos resultados y conclusiones dirigidos a responder a la hipótesis y preguntas iniciales de la investigación.

Por lo que a la estructura respecta, el trabajo consta de cinco capítulos además de esta introducción. En el segundo capítulo se realiza un breve análisis del concepto de cooperativa, los principios cooperativos y se pone en perspectiva la situación de éstas en el territorio vasco. El tercer capítulo hace referencia al marco jurídico de las cooperativas, en los ámbitos estatal, autonómico y foral. Posteriormente, en el cuarto capítulo, se realiza una clasificación de las cooperativas a efectos fiscales para poder elaborar un estudio sobre las especialidades del régimen tributario en dos niveles. Por una parte, se analizan las ventajas fiscales de las que disfrutaban las cooperativas en el País Vasco frente a otras formas jurídicas en el Impuesto de Sociedades. Por otra parte, se realiza una comparativa del tratamiento que reciben las

cooperativas en otra serie de tributos, subrayando las principales diferencias. En el quinto y último capítulo, se examinan las razones o justificaciones por las que estas entidades gozan de un régimen especial, empleando como caso de estudio la provincia de Gipuzkoa. En el último apartado de conclusiones, además de presentar los principales resultados de la investigación, se responderán la hipótesis y preguntas iniciales planteadas en esta introducción.

## 2. EL CONCEPTO DE COOPERATIVA Y SU ARRAIGO EN EL PAÍS VASCO

Desde el origen del cooperativismo hasta la actualidad muchas han sido las definiciones que han rodeado el concepto de cooperativa. Aun así, la definición que otorga la Alianza Cooperativa Internacional (en adelante, ACI) en su Declaración sobre la Identidad Cooperativa de 1995 se encuentra ampliamente aceptada.

La Declaración (1995) establece que una cooperativa es “una asociación autónoma de personas que se unen voluntariamente para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes por medio de una empresa de propiedad conjunta democráticamente gestionada”.

Partiendo de esta definición, se observan las principales características que toda cooperativa tiene para considerarse como tal. Primeramente, se trata de una asociación de personas, es decir, de la unión de personas físicas o jurídicas que trabajan de manera independiente. A su vez, esta unión se realiza de forma voluntaria y abierta, sin posibilidad de exigir a un sujeto ser parte de la cooperativa sin su voluntad. Además, son los socios quienes satisfacen sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales. Esta particularidad alude a la idea de que la cooperativa existe por y para los socios, siendo estos quienes la organizan, considerándolas una técnica de conexión entre el trabajo y el capital. Por último, la ACI (1985) hace mención a una gestión democrática y propiedad conjunta, donde el poder se distribuye entre los socios y la toma de decisiones se realiza bajo la premisa de una persona, un voto (Bengoetxea Alkorta, 2016).

En perspectiva, resulta lógico que sean varios los países e instituciones que han adoptado esta definición como referencia habiendo transcurrido 28 años desde la Declaración. En lo que respecta a España, tanto en la Ley Estatal de Cooperativas como en las legislaciones autonómicas se observa de manera evidente la influencia de la ACI. Así pues, el artículo 1.1. de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas define a la sociedad cooperativa como:

*Una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y*

*funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Ley.*

En relación con lo establecido anteriormente, se sostiene que las sociedades cooperativas son empresas centradas en las personas, basadas en unos valores y principios determinados y cuyo objetivo no es solamente crear riqueza. Lo habitual es que existan objetivos sociales o de solidaridad donde la unión principal es la necesidad de solventar problemas de orden económico, social y cultural (ACI, 2020).

Estos aspectos descritos son comúnmente asociados a la Economía Social, donde se antepone el fin social y las personas sobre el capital. De esta manera, cabe destacar que existe una clara relación entre las sociedades cooperativas y las actividades de Economía Social, lo que supone en muchas ocasiones que las cooperativas cuenten con tratamiento diferenciador al resto de empresas, aunque sean todas participes de una economía de mercado junto al resto de sociedades de capital (Marcuello y Nachar, 2013).

Uno de los aspectos que diferencia a las cooperativas del resto de formas de sociedad es que su actividad y desarrollo se rige por los principios cooperativos. Aunque su aplicación puede variar entre las distintas entidades cooperativas, la ACI (2017) estableció o identificó los siguientes principios comunes a las cooperativas:

1. Adhesión voluntaria y abierta. Las cooperativas son organizaciones de libre entrada y salida, sin discriminación alguna.
2. Gestión democrática de los miembros. Están gestionadas por los miembros, quienes participan de la determinación de políticas y toma de decisiones con derechos igualitarios de votación.
3. Participación económica de los miembros. Son los miembros quienes contribuyen al capital de la empresa, y su retribución, si la hay, ha de ser limitada.
4. Autonomía e independencia. Los cooperativistas tienen el control de la empresa, son ajenos a las directrices de la administración pública u otras empresas.
5. Educación, formación e información. Para contribuir eficazmente al desarrollo de la cooperativa, estas deben ofrecer educación y formación a sus miembros.
6. Cooperación entre cooperativas. Las cooperativas fortalecen el movimiento cooperativo, al trabajar de manera conjunta local, nacional e internacionalmente.

7. Interés por la comunidad. Están comprometidas con el desarrollo sostenible, gracias a las medidas adoptadas por los miembros.

## **2.1. PASADO Y PRESENTE DEL MOVIMIENTO COOPERATIVISTA EN EL PAÍS VASCO**

El movimiento cooperativista surgió en el País Vasco a finales del siglo XIX, con la creación de las primeras cooperativas de consumo (Olabarri, 1985). Desde ese momento hasta la actualidad, tanto el número de cooperativas como su importancia dentro del tejido económico vasco ha aumentado. A partir de los años cincuenta del siglo XX, con la expansión de la experiencia de Mondragón, el cooperativismo ha ostentado un peso importante en la economía vasca, especialmente en Gipuzkoa.

En el Gráfico 1 se muestra la distribución del número de cooperativas constituidas en los últimos años. Como se puede observar, el número de cooperativas creadas se mantiene en un rango estable en los años 2016-2019 y se ve ligeramente mermado en el curso 2020 debido a la pandemia. En el año 2021, último año del que se tienen datos completos, se registra un número récord de entidades constituidas hasta la fecha<sup>1</sup>. Estos datos implican que las cooperativas siguen siendo una fórmula recurrente y viable a la hora de iniciar una actividad económica dentro del tejido empresarial vasco.

---

<sup>1</sup> El número de cooperativas constituidas de enero a junio de 2022 asciende a 102 en total (11 en Álava, 40 en Gipuzkoa y 51 en Bizkaia)

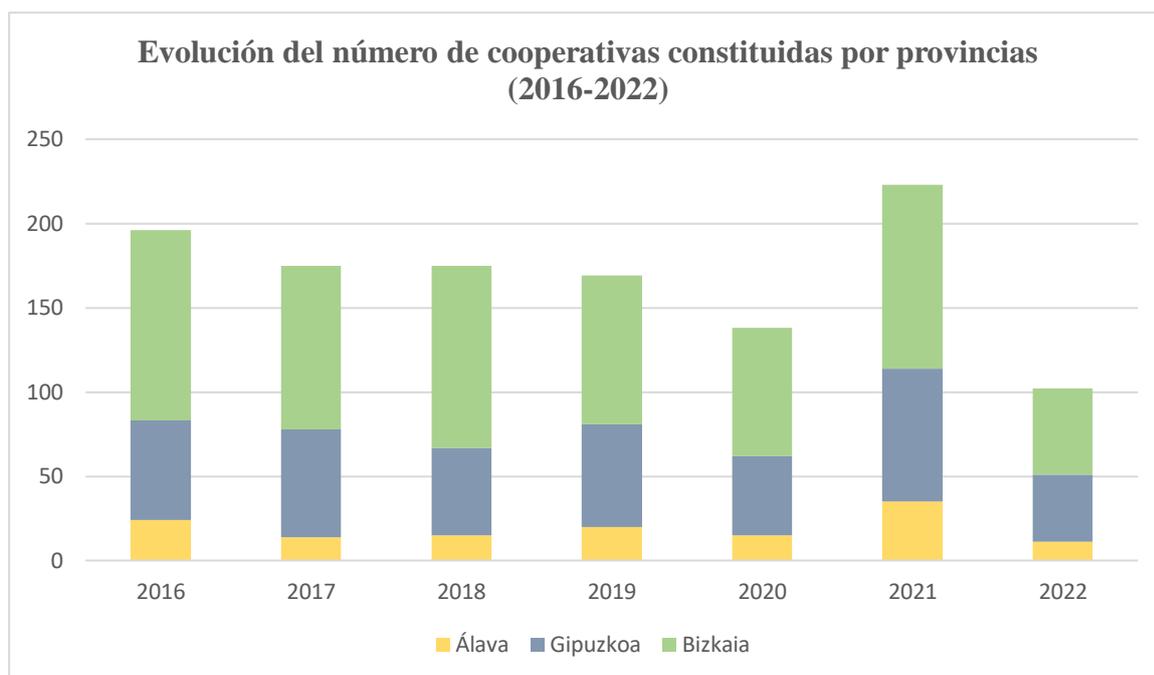


Gráfico 1. Evolución del número de cooperativas constituidas por provincias (2016-2022).

Fuente: elaboración propia a partir de datos obtenidos desde Ministerio de Trabajo y Economía Social

Según los datos del Observatorio Vasco de Economía Social (en adelante, OVES-GEEB), existían 3.493 cooperativas en todo el País Vasco a comienzos del año 2022. En cuanto a su distribución territorial, Bizkaia y Gipuzkoa se reparten la gran parte de las cooperativas existentes con 1.691 y 1.266 respectivamente. En Álava, en cambio, existen 536.

Profundizando en esta distribución territorial de las cooperativas, existen comarcas con mayor densidad que otras. En el Gráfico 2 se muestra la distribución de las cooperativas por comarcas. En él destacan las comarcas de la Gran Bilbao, Donostialdea y la Llanada Alavesa, como resulta lógico, al encontrarse allí las tres ciudades principales. Resulta necesario también destacar la comarca del Alto Deba, donde se concentra gran parte del tejido cooperativista vasco al encontrarse allí la sede de Corporación Mondragón.

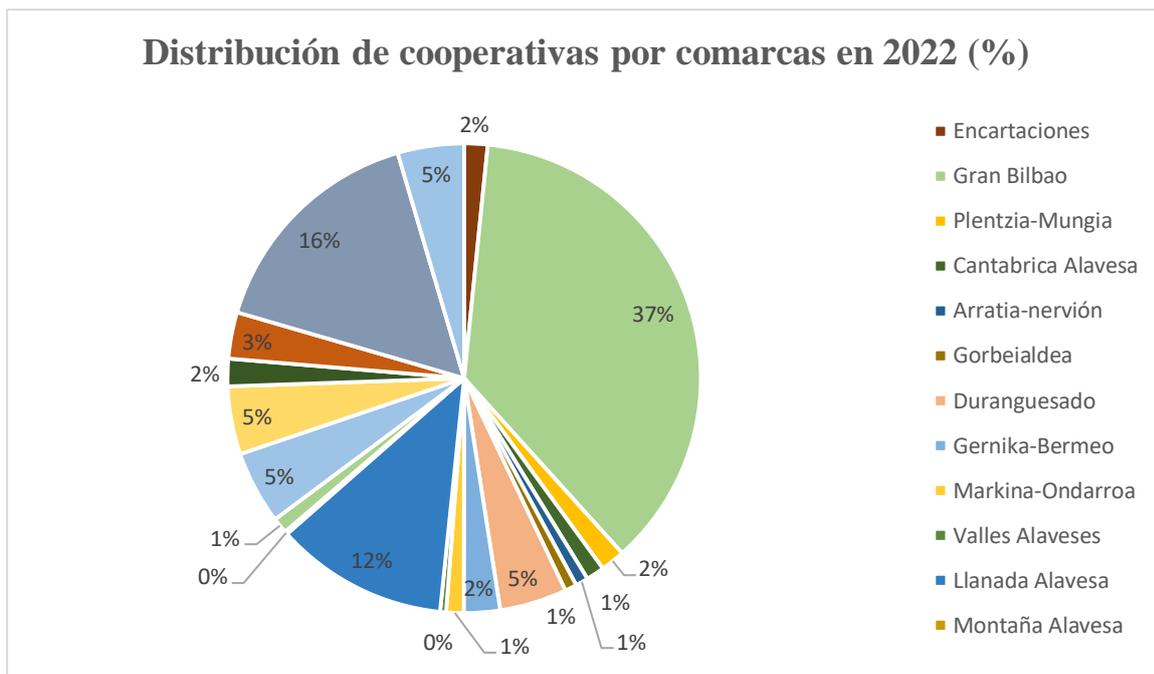


Gráfico 2. Distribución de cooperativas por comarcas en 2022 (%).

Fuente: elaboración propia a partir de datos obtenidos desde OVES/GEEB

La Corporación Mondragón, integrada por 93 cooperativas independientes, se sitúa en el primer lugar del ranking empresarial del País Vasco. La presencia de la Corporación en el País Vasco, y especialmente en Gipuzkoa, tiene un gran impacto en la economía vasca. Según las cifras de su informe de 2021, la Corporación ha facturado más de 11.400 millones de euros y supone cerca del 12% del PIB vasco. Además, es el mayor empleador dentro de la comunidad autónoma, dando trabajo a 70.000 personas.

Por último, en cuanto a la clase de cooperativas dentro del territorio vasco, son las Cooperativas de Trabajo Asociado quienes destacan frente al resto, con un 70% del total. En palabras de Soto et al. (2018), esta característica es debido al carácter industrial y de construcción de las cooperativas en el territorio. En segundo lugar, se encuentran las Cooperativas de Vivienda con un 14% de la totalidad. En cuanto al resto, ninguna supera más del 4%. Esta distribución de las cooperativas se muestra de manera más precisa a través de la siguiente tabla:

<b>PORCENTAJE DE COOPERATIVAS POR CLASE</b>			
<b>ÁLAVA</b>	<b>GIPUZKOA</b>	<b>BIZKAIA</b>	<b>TOTAL</b>

<b>AGRARIAS Y ALIMENTARIAS</b>	10.3	2.3	1.8	<b>4.8</b>
<b>CONSUMO</b>	1.1	1.5	0.9	<b>1.1</b>
<b>EXPLOTACIÓN COMUNTARIA</b>	0.6	0.1	0.1	<b>0.2</b>
<b>TRABAJO ASOCIADO</b>	60.1	79.5	72.4	<b>70.6</b>
<b>VIVIENDA</b>	18.3	6.1	18.6	<b>14.3</b>
<b>ENSEÑANZA</b>	2.4	3.4	2.8	<b>2.9</b>
<b>DE SEGUNDO GRADO O SUPERIOR</b>	1.9	1.8	0.8	<b>1.5</b>
<b>MIXTAS</b>	1.3	2.2	0.6	<b>1.3</b>
<b>RESTO<sup>2</sup></b>	4.1	3.1	2	<b>3</b>

*Tabla 1. Tipo de cooperativas por provincia y en Euskadi (%).*

*Fuente: elaboración propia a partir de datos obtenidos desde OVES/GEEB*

---

<sup>2</sup> Agrupaciones empresariales, Cooperativas de Crédito, Corporaciones Cooperativas, Servicios Empresariales y Servicios Profesionales

### **3. EL MARCO JURÍDICO DE LAS COOPERATIVAS**

El marco jurídico de las cooperativas se establece tanto en ámbito estatal como el autonómico. En ambos niveles, empezando por la propia Constitución de 1978, las sociedades cooperativas reciben un tratamiento diferenciado y privativo.

#### **3.1. MARCO ESTATAL: LA CONSTITUCIÓN DE 1978 Y LA LEY ESTATAL DE COOPERATIVAS**

El artículo 129 de la Constitución Española (en adelante, CE), establece unos principios socioeconómicos que obligan a los poderes públicos a través de un mandato de promoción. Como consecuencia, el apartado segundo del artículo 129 contiene una referencia expresa a las sociedades cooperativas y no al resto de las instituciones de economía social (Díaz de la Rosa, 2010):

*Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción*

Analizado el precepto, éste no deja lugar a dudas, se trata de un verdadero mandato constitucional. Los poderes públicos deben fomentar e impulsar la creación y existencia de las cooperativas, porque así lo establece la norma constitucional (Díaz de la Rosa, 2010).

Las principales cuestiones que surgen tras la lectura son dos. Primeramente, ¿por qué son las cooperativas las elegidas para ser, no solo protegidas, sino que promovidas por las administraciones públicas y no cualquier otra forma jurídica? Y, por otra parte, ¿cuál ha sido el medio para lograr lo establecido en el artículo 129.2?

En atención a la primera pregunta, la respuesta más común esgrimida, es su carácter social. Las especiales características socioeconómicas que ostentan las cooperativas han sido el argumento principal por el cual gozan de un tratamiento diferente.

Respecto a la segunda cuestión, es el propio artículo quien establece el medio para lograr este fin. Desde la CE se habla de una legislación adecuada para lograr el fomento de las

sociedades cooperativas. Sin embargo, según Díaz Rodríguez (2019), el mandato constitucional “no se cumple con el mero hecho de elaborar una legislación sobre cooperativas, sino que es necesario establecer medidas de fomento reales que impulsen el valor de estas entidades”, a través de subvenciones, beneficios o acciones complementarias en el ámbito social.

Fiel reflejo de estas medidas de fomento es la existencia de un régimen fiscal beneficioso que permita la creación, mantenimiento y desarrollo de estas sociedades. Dentro de este escenario, el legislador trata de confeccionar un marco normativo que cumpla lo establecido en el artículo 129.2 CE. En el ámbito estatal, se encuentra la actual y vigente Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, que constituye el marco normativo general de aplicación.

### **3.2. MARCO AUTONÓMICO: LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

En el marco del Estado autonómico, la mayoría de comunidades autónomas disponen de una norma propia que regula sustantivamente las sociedades cooperativas. En el caso del País Vasco, el artículo 10.23 de su Estatuto de Autonomía otorga competencia exclusiva en materia de cooperativas a la Comunidad Autónoma. Por ello, y debido al incremento y potencialidad del cooperativismo vasco, la Ley sobre Cooperativas de 11 de febrero de 1982 fue una de las primeras leyes que aprobó el Parlamento Vasco recién estrenado. Posteriormente, se aprobó la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi. Recientemente, se ha actualizado el marco cooperativo vasco mediante la aprobación de la Ley 11/2019, de Cooperativas de Euskadi.

El objetivo de esta nueva y reciente ley fue la aprobación de un texto único que buscó adaptar la regulación de estas entidades a los retos que las cooperativas afrontarían. Además, la caída de Fagor en 2013 supuso un gran golpe para del cooperativismo en el País Vasco, cuestionando el modelo establecido hasta el momento (Alustiza Kapanaga, 2015). Por ello, la nueva legislación recogió una serie de novedades para actualizar la necesidad y exigencias en el marco cooperativista..

Entre las diferentes novedades, se aclara la imputación de pérdidas de la cooperativa. Desde la crisis de 2007 han surgido muchas dudas de cómo debía interpretarse la normativa relacionada con la responsabilidad del socio. De hecho, Fagor Electrodomésticos se vio

envuelto en esta problemática, ya que el patrimonio de los socios quedó al descubierto e hizo cuestionarse el modelo cooperativista (Epelde Juaristi, 2020). Sin embargo, con la nueva Ley 11/2019, los socios no responden personalmente de las deudas de la cooperativa. Su responsabilidad está limitada a las aportaciones de capital social que realicen.

Además de este importante cambio, con arreglo a la exposición de motivos, la Ley 11/2019, flexibiliza la contratación de personal no socio, permite incorporar al consejo rector un 30% de personas no socias, busca la paridad en los órganos de la cooperativa, apuesta por facilitar las fusiones o escisiones y crea las cooperativas junior (Larrakoetxea, 2019).

Por último, cabe recordar que la existencia de esta norma autonómica otorga carácter supletorio a la Ley de Cooperativas estatal.

### **3.3. MARCO TRIBUTARIO FORAL: EL CONCIERTO ECONÓMICO**

Bajo el sistema de federalismo fiscal que vertebra el Concierto Económico, cada territorio histórico mantiene, establece y regula, dentro de su territorio, su régimen tributario. De tal manera, en el País Vasco no hay un solo régimen fiscal, ni una sola Hacienda autónoma, sino tres; una por cada territorio histórico. Teniendo en cuenta las limitaciones de tiempo y espacio, en esta investigación se pondrá el foco en el régimen tributario de las cooperativas de Gipuzkoa, regulado en la Norma Foral 2/1997 de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Por lo que a Álava y Bizkaia respecta, resultan de aplicación la Norma Foral 16/1997 y la Norma Foral 6/2018 respectivamente.

Aunque existen algunas diferencias entre los sistemas tributarios de los tres territorios históricos, al paraguas de las normas y mecanismos de armonización internas de la CAPV, los regímenes tributarios de las cooperativas son a grandes rasgos similares en las provincias de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Por el contrario, las diferencias entre los regímenes tributarios de los territorios históricos y la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas (en adelante, LRFC), aplicada en territorio común, son tangibles y representativas. Las cooperativas vascas gozan de un régimen tributario más favorable que sus homólogas de régimen común.

## **4. EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS COOPERATIVAS DE GIPUZKOA**

El objetivo de este capítulo es analizar e identificar las diferencias y posibles ventajas del régimen fiscal especial de las cooperativas en el País Vasco. Para ello, se analizará la vigente Norma Foral 2/1997 de Régimen Fiscal de las Cooperativas de Gipuzkoa, que otorga un tratamiento específico a estas sociedades.

Una de las claves de este capítulo es determinar si este régimen particular supone situar a las cooperativas en un escenario más beneficioso respecto del resto de sociedades. Para ello, se estudian los principales impuestos a los que están sujetos las entidades cooperativas y se analizan las ventajas y desventajas a las que se enfrentan en comparación con otras formas jurídicas de sociedad. Antes de comenzar con el análisis de los principales impuestos, se prestará atención a la clasificación de las cooperativas a efectos fiscales, ya que, dependiendo del tamaño y tipo de cooperativa, se aplica un tratamiento fiscal diferente.

### **4.1. CLASIFICACIÓN DE LAS COOPERATIVAS A EFECTOS FISCALES**

La clasificación de las sociedades cooperativas puede realizarse en atención a diferentes criterios. Dadas las características del estudio a realizar, se procede a diferenciar las cooperativas atendiendo a la protección fiscal que ostentan cada una de ellas.

Dicho esto, la Norma Foral 2/1997, en su artículo segundo, establece que las cooperativas se clasificarán en dos grupos principales: las cooperativas fiscalmente protegidas y las no protegidas. A su vez, dentro de las cooperativas fiscalmente protegidas se diferencian dos clases: cooperativas protegidas y cooperativas especialmente protegidas.

#### **4.1.1. Cooperativas protegidas**

Según el artículo 4 de la Norma Foral 2/1997, son consideradas cooperativas protegidas aquellas entidades que se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley de Cooperativas de Euskadi, o en su caso, a la ley de cooperativas correspondiente, y no incurran en ninguna de las causas de pérdida de condición. Este tipo de cooperativas gozan de una serie de ventajas fiscales

a cambio del cumplimiento de unas exigencias, o como establece la ley, a cambio de no incurrir en ninguna de las causas de pérdida de condición.

#### **4.1.2. Cooperativas especialmente protegidas**

En lo que respecta a las cooperativas especialmente protegidas, el artículo 5 determina que forman parte de esta categoría las siguientes cooperativas de primer grado: Cooperativas de Trabajo Asociado, Cooperativas Agrarias y Alimentarias, Cooperativas de Explotación Comunitaria, Cooperativas de Consumo, Cooperativas de Enseñanza y Cooperativas de Viviendas. No obstante, dependiendo de la legislación aplicable, la participación de estas como especialmente protegidas puede variar.

Dadas las circunstancias de las cooperativas especialmente protegidas, además de las ventajas fiscales de las que gozan las cooperativas protegidas, podrán disfrutar de otra serie de beneficios fiscales regulados en la ley.

#### **4.1.3. Cooperativas no protegidas**

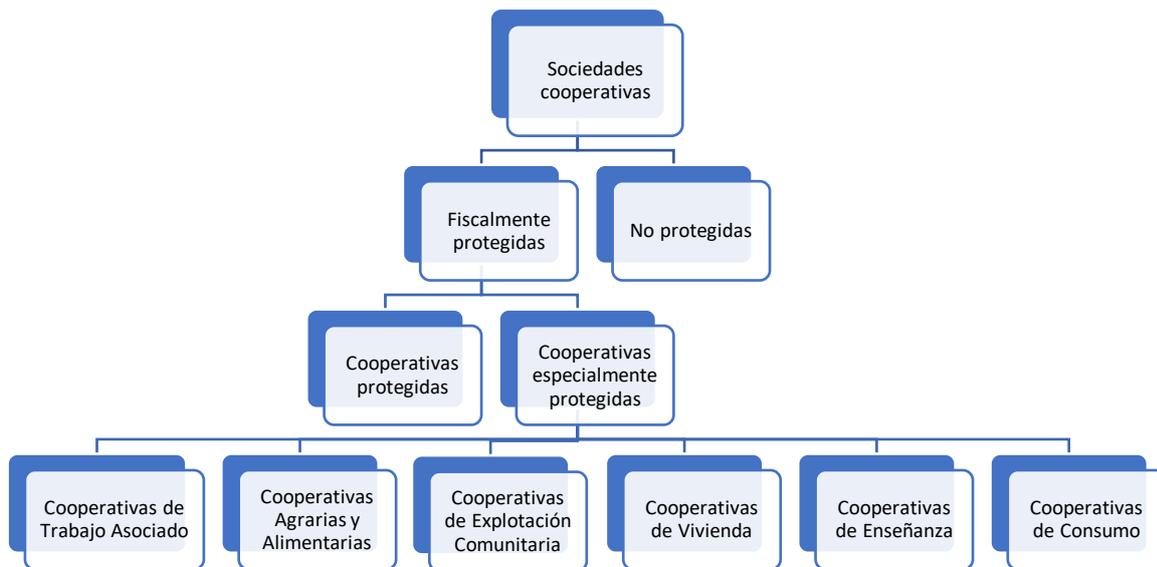
Son consideradas cooperativas no protegidas aquellas que, aun estando inscritas en el Registro de Cooperativas correspondiente, incurren en alguna de las causas de pérdida de condición de las cooperativas fiscalmente protegidas previstas en el artículo 12 de la Norma Foral.

En este sentido, se entiende que una cooperativa que incurre en cualquiera de las circunstancias establecidas por la ley, pierde la protección fiscal y debe automáticamente tributar como no protegida. Sin embargo, resulta importante aclarar que esta situación no implica que se pueda incumplir con las reglas establecidas respecto al funcionamiento de la empresa, régimen económico o disposiciones relativas a los órganos sociales y socios (Polanco Beldarrain, 2004).

En resumidas cuentas, las cooperativas van a encontrarse fiscalmente protegidas, siempre y cuando no incurran en ninguna de las condiciones establecidas en la ley. Aun así, según el

cumplimiento de obligaciones, las especialmente protegidas obtendrán mayores ventajas fiscales que las cooperativas protegidas.

En el esquema que se muestra a continuación, se puede observar de manera más intuitiva la distribución que realiza la Norma Foral 2/1997 en atención a las distintas clases existentes.



*Ilustración 1. Clases de sociedades cooperativas.*

*Fuente: elaboración propia a partir de Norma Foral 2/1997*

## **4.2. EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES**

El rendimiento obtenido por las empresas está sujeto al Impuesto de Sociedades (en adelante, IS). Este gravamen también obliga a las entidades objeto de este trabajo. No obstante, al igual que la regulación estatal, la Norma Foral 2/2014, del Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, dispone que las cooperativas cuentan con un régimen tributario especial.

A raíz de ese tratamiento especial, se elaboró la Norma Foral 2/1997, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas en Gipuzkoa. Este nuevo marco legislativo contiene un régimen tributario particular compuesto simplemente por normas de ajuste y una serie de beneficios fiscales singulares. De hecho, tal y como señala Martín et al. (2006), la legislación sobre el régimen

fiscal de las cooperativas no dispone de un tratamiento completo que grave los beneficios de las cooperativas, sino que se limita a establecer determinadas singularidades y beneficios fiscales. En el resto de aspectos, se aplica el régimen general.

En relación con lo establecido, realizar el estudio del régimen especial exige mencionar una importante distinción. La ley distingue dos tipos de normas en relación con el IS:

- Normas de ajuste. Son normas que se aplican a todas las cooperativas, incluso las no protegidas, y buscan la adecuación de las normas tributarias a las características de una sociedad cooperativa. Estos ajustes no tienen una finalidad incentivadora, sino una necesidad aplicativa. Aun así, existen autores que los pueden llegar a considerarse beneficios, ya que suponen una ventaja directa frente al régimen general (Aguilar Rubio, 2018).
- Beneficios fiscales. Tienen en cuenta la función social de la cooperativa y se otorgan tanto a las cooperativas protegidas como a las especialmente protegidas (De Luis, 2001). Vienen recogidos en el Título IV de la Norma Foral, concretamente en los artículos 26 y 27.

Expuestas las diferencias entre ambas, conviene señalar la posibilidad de que las cooperativas disfruten de otra serie de ventajas recogidas en el régimen general del IS, además de las mencionadas a continuación. De hecho, destaca especialmente el régimen atribuido a las entidades de reducida dimensión en el IS. Este aspecto resulta relevante debido a que la mayor parte de cooperativas existentes en el territorio vasco son de este tamaño (Martín et al., 2006).

Dentro de este orden de ideas, se procede a realizar el análisis del régimen especial de las cooperativas en este impuesto. Este tratamiento particular afecta tanto a la base imponible, como al tipo de gravamen y a la deuda tributaria, por lo que se utilizará esta estructura apoyada por Tejerizo López (2008) para su óptimo estudio.

#### **4.2.1. Normas especiales relativas a la base imponible**

Las reglas de determinación de la base imponible (en adelante, BI) se realizan conforme a las especialidades ubicadas en la Sección Segunda del Capítulo V de la Norma Foral.

De cara a obtener la BI, la Norma Foral establece que se debe tener en cuenta las operaciones realizadas por las cooperativas en el desarrollo de la actividad económica habitual, es decir, las operaciones cooperativizadas. Estas operaciones, según el artículo 15, se computarán a valor de mercado. Se entiende por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones concertado entre partes independientes.

En segundo lugar, respecto de los resultados cooperativos y extracooperativos, no existe distinción alguna entre ellos en el régimen foral. A diferencia de lo que establece la LRFC, la Norma Foral rompe con el sistema de separación de partidas cooperativas y extracooperativas. Para ello “se introduce un sistema de tipo único, que equipara la estructura liquidatoria del impuesto a la estructura general, con la sustancial disminución de la presión fiscal indirecta que ello supone”. Esta solución adoptada por los Territorios Históricos facilita enormemente el cálculo del impuesto y la aplicación sustantiva de la norma. No obstante, al no haber separación de partidas, se asemeja más al régimen de las sociedades capitalistas (Montero Simó, 2002).

La tercera de las particularidades hace referencia a los supuestos especiales de gastos deducibles. La normativa, en su artículo 16, establece unos escenarios de deducción y una serie de reglas respecto a qué gastos no son deducibles, además de los ya existentes en el régimen general del IS. Se consideran deducibles:

- La entrega de bienes, servicios o suministros realizados por los socios, las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de los bienes cedidos por los socios a la cooperativa, estimados por su valor de mercado, con independencia del valor contable.
- El 50% del importe que se destine, por obligación legal o estatutaria, al Fondo de Reserva Obligatorio.
- Las cantidades que destinen con carácter obligatorio para el Fondo de Educación y Promoción Cooperativa, sin superar el 30% de los excedentes. No obstante, la norma regula, en su artículo 17, los requisitos que debe cumplir la dotación del fondo para la deducción como gasto.
- Los intereses devengados por los socios de aportaciones al capital social, incluidas las reguladas en el artículo 60.6 de la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de

Euskadi y aquéllos derivados de las dotaciones a la contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público prevista en los artículos 70.2.a) y 72 de la citada ley, siempre que el tipo de interés no exceda del legal del dinero, incrementado en dos puntos para los socios y cuatro puntos para los socios colaboradores o inactivos.

- Las cantidades que las cooperativas aporten a las instituciones de cooperación intercooperativas destinadas al saneamiento financiero o a la promoción y desarrollo de cooperativas o de nuevas actividades

Por su parte, no se considerarán gastos deducibles conforme al artículo 18, las partidas distribuidas entre los socios a cuenta de sus excedentes, ni el exceso del valor asignado a entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo y rentas cedidas por los socios a la cooperativa, sobre su valor de mercado.

En cuarto y último lugar, se encuentra la libertad de amortización. Esta particularidad se considera un verdadero beneficio fiscal, una norma incentivadora regulada en el artículo 26.3 de la Norma Foral. Dicho artículo prevé la libertad de amortización de los elementos del activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de 3 años a partir de la inscripción en el Registro de Cooperativas. Esta cuantía no podrá exceder del importe de la cuenta de resultados disminuido en las aplicaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y participaciones del personal asalariado.

#### **4.2.2. Normas especiales relativas al tipo de gravamen**

El artículo 56 de la Norma Foral del IS en Gipuzkoa señala un tipo de gravamen general del 24% y del 20% para las empresas de reducida dimensión. A diferencia de este régimen general, se prevé una tasa impositiva distinta para las cooperativas debido a su tratamiento especial.

La Norma Foral de Régimen Fiscal de las Cooperativas establece que, en el IS, las cooperativas protegidas y especialmente protegidas tributarán aplicando un tipo de gravamen a su BI del 20%. Esta particularidad supone un verdadero beneficio que trata de proteger o incentivar la creación de estos sujetos. De hecho, la aplicación de un único tipo de gravamen para las cooperativas protegidas y especialmente protegidas resulta consecuente con la no

separación de resultados, cooperativos y extracooperativos, que realiza la Norma Foral (Tejerizo López, 2008).

Por otra parte, en el caso de cooperativas de reducida dimensión que cumplan con los requisitos establecidos en la Norma para ser consideradas microempresas o pequeñas empresas, se les aplica un tipo especial del 18%, según las condiciones establecidas en el artículo 26.2.

No obstante, al igual que se establece para el régimen general de empresas, la Norma Foral prevé la existencia de tributación mínima para las cooperativas, aunque de diferente medida. La tributación mínima tiene como objetivo fijar un umbral por debajo del cual no pueda reducirse la carga tributaria, impidiendo la aplicación de los beneficios previstos (Lucas Durán, 2022). Como consecuencia, la normativa impone que la cuota efectiva de las sociedades cooperativas no podrá ser inferior al 9% del importe de su base imponible, con carácter general, o al 8% si se trata de cooperativas de reducida dimensión. Estos porcentajes se reducen al 7% y 6% respectivamente, si la cooperativa mantiene o incrementa su promedio de plantilla laboral con carácter indefinido respecto al ejercicio anterior.

Por último, conviene subrayar que las cooperativas no protegidas fiscalmente tributarán en el IS al tipo de gravamen general<sup>3</sup>.

A continuación, se resume el cuadro de gravámenes descrito previamente:

	<b>Tipo de gravamen aplicable a las cooperativas</b>		<b>Tributación mínima (% s/ base imponible)<sup>4</sup></b>	
	Con carácter general	Reducida dimensión	Con carácter general	Reducida dimensión
<b>Cooperativa protegida</b>	20%	18%	9%	8%

<sup>3</sup> Artículo 56 de la Norma Foral 2/2014. El tipo general de gravamen será: con carácter general el 24% y para las microempresas y empresas de reducida dimensión, el 20%.

<sup>4</sup> El porcentaje sobre la base imponible puede reducirse si la entidad aumenta o mantiene el promedio de plantilla laboral respecto al año anterior, conforme a los artículos 26.2 NF 2/1997 y 59.4 NF 2/2014

<b>Cooperativa especialmente protegida</b>	20%	18%	9%	8%
<b>Sociedades sujetas al régimen general</b>	24%	20%	13%	11%

*Tabla 2. Tipo de gravamen y tributación mínima aplicable a las cooperativas en el IS.*

*Fuente: Elaboración propia a partir de Atxabal (2014)*

#### **4.2.3. Normas especiales relativas a la cuota tributaria**

De cara a la determinación de la cuota tributaria, la Norma Foral reúne una serie de especialidades, además del mencionado tipo de gravamen particular.

En primer lugar, se encuentra la compensación de pérdidas en la cuota tributaria. La principal diferencia a estos efectos se encuentra en la LRFC, en la compensación con futuras cuotas positivas de las cuotas íntegras negativas generadas en un ejercicio, mientras que el resto de las empresas compensan bases imponibles negativas. Sin embargo, esta diferencia no existe en las diferentes normativas forales del País Vasco, donde la compensación se realiza en todo caso con respecto a las bases imponibles (Gobierno Vasco y Eraginkor S. Coop, 2004). De esta manera, la Disposición Transitoria Primera de la Norma Foral afirma que las cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores podrán ser compensadas con bases imponibles positivas obtenidas en los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos contados a partir del inicio del período impositivo en el que se determinaron<sup>5</sup>.

La segunda de las particularidades hace referencia a las bonificaciones y deducciones existentes para las cooperativas. Respecto a esta especialidad, hay que recordar se aplicarán sin perjuicio de las establecidas en el régimen general.

Primeramente, respecto de las bonificaciones existentes, la Disposición Adicional Segunda otorga una bonificación del 90% de la cuota íntegra a las Cooperativas de Trabajo Asociado. Estas cooperativas deben integrar, al menos, un 50% de socios minusválidos y que acrediten

---

<sup>5</sup> La determinación de la cuota íntegra negativa se realiza al amparo del artículo 24 de la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de las Cooperativas

que, en el momento de constituirse la cooperativa, dichos socios se hallaban en situación de desempleo.

Por su parte, según la normativa, las cooperativas especialmente protegidas tienen derecho a disfrutar de una deducción del 50% de la cuota líquida. Esta particularidad supone un verdadero beneficio fiscal con el objetivo de incentivar las cooperativas de esta categoría. Además, cabe recalcar que la existencia de una tributación mínima tiene especial incidencia en este tipo de cooperativas. Esto es debido a que, una vez aplicadas las posibles deducciones, la aplicación de esta deducción supone reducir la cuota a la mitad. Según Montero Simó (2016), las cooperativas podrían llegar a minorar la cuota hasta en un 55% y aplicar después la deducción del 50% ya mencionada, por lo que resulta necesaria la existencia de establecer una tributación mínima.

Asimismo, el artículo 20 de la Norma Foral configura la deducción por creación de empleo. Esta deducción es aplicable a la admisión definitiva de nuevos socios trabajadores en las Cooperativas de Trabajo Asociado o, en general, de socios de trabajo en cualquier cooperativa en los términos establecidos en el artículo 66 de la Norma Foral de IS.

Por otra parte, según el artículo 25, con objeto de eliminar la doble imposición de retornos cooperativos en el IS se introduce un nuevo mecanismo. Para ello, los socios de las cooperativas que sean contribuyentes del IS aplicarán lo dispuesto en el artículo 33.1 y 2 de la Norma Foral 2/2014. En ellos se prevé una exención para las cooperativas protegidas y una deducción del 50% del importe del retorno para las especialmente protegidas.

Del mismo modo, se prevé una deducción del 75% de la cuota líquida para las Cooperativas Agrarias y Alimentarias especialmente protegidas. Para poder disfrutar de esta deducción debe considerarse explotación asociativa primaria, cuyos requisitos vienen recogidos en el artículo 5 de la Ley 19/1995 de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

En último lugar, resulta necesario destacar las retenciones practicadas por las cooperativas. Al igual que las sociedades sujetas al régimen general, las cooperativas deberán realizar retenciones a sus socios y terceros de acuerdo con el ordenamiento. Aun así, se concretan una serie de normas de ajuste particulares en el artículo 22.

Dicho artículo hace referencia al supuesto de socios trabajadores de Cooperativas de Trabajo Asociado o socios de trabajo de cualquier otra cooperativa. Se indica que deberán distinguirse entre:

- los rendimientos que procedan del trabajo personal, considerándose rendimientos del trabajo el importe de los anticipos laborales, en cuantía no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente.
- los correspondientes a capital mobiliario. Se asimilará a dividendos la parte del excedente disponible del ejercicio económico que se acredite a los socios en concepto de retorno cooperativo.

Por lo tanto, según el artículo, los retornos cooperativos estarán sujetos a retención como norma general. Sin embargo, la Norma en el artículo 23 recoge una serie de supuestos especiales por los que no estarán sometidos a retención. Esos supuestos se producen cuando se incorporen al capital social, cuando se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores o cuando se incorporen a un Fondo Especial.

### **4.3. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS COOPERATIVAS EN OTROS IMPUESTOS**

Aunque la gran parte de las ventajas fiscales concedidas a las cooperativas corresponde al IS, la normativa reserva una serie de beneficios en otros impuestos. Los próximos apartados están destinados al análisis del trato diferenciador de las entidades cooperativas en los diferentes tributos.

#### **4.3.1. Impuesto sobre Actividades Económicas**

Con el objetivo de otorgar una mayor protección a las sociedades cooperativas, el artículo 26.4 de la Norma sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas reconoce un trato diferenciador a la hora de realizar la declaración del Impuesto sobre Actividades Económicas (en lo sucesivo, IAE). Dicho artículo establece que los municipios podrán establecer una bonificación del 25, 50, 75 o 95 por ciento de la cuota, y, en su caso, de los recargos a las cooperativas protegidas.

Por otra parte, si bien es cierto que el artículo relativo a las cooperativas especialmente protegidas, el artículo 27, no recoge ningún beneficio fiscal relativo al IAE, estas gozarán también de la bonificación otorgada a las cooperativas protegidas del artículo 26.4.

#### **4.3.2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles**

Al igual que con el IAE, para el Impuesto de Bienes Inmuebles (en adelante, IBI), el artículo 26 de la Norma Foral 2/1997 recoge en su apartado cuarto que los municipios guipuzcoanos podrán establecer una bonificación del 25,50, 75 o 95 por ciento de la cuota y de los recargos de las cooperativas protegidas. Esta exención del impuesto corresponde únicamente a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y alimentarias y de explotación comunitaria.

Respecto de las cooperativas especialmente protegidas, la norma no establece ningún régimen especial adicional. Aun así, gozan de los beneficios atribuidos a las cooperativas protegidas.

#### **4.3.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**

Para llevar a cabo el análisis de las ventajas fiscales que ostentan las cooperativas en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (ITP, en lo sucesivo) y en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados (AJD, en adelante), resulta necesario hacer una distinción entre las entidades cooperativas que se encuentran fiscalmente protegidas.

Así, respecto de las cooperativas protegidas, el artículo 26.1 de la Norma Foral sobre Régimen Fiscal reconoce los siguientes beneficios. Se encuentran exentas en el ITP y ADJ respecto de estos actos, contratos y operaciones:

- Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
- La constitución y cancelación de préstamos y créditos, incluso los representados por obligaciones.
- Las adquisiciones de bienes y derechos a que se destine la contribución del Fondo de Educación y Promoción

Por su parte, las cooperativas especialmente protegidas, además de las exenciones mencionadas anteriormente, disfrutaban de la exención en las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios, según el artículo 27.

#### **4.3.4. Impuesto sobre el Valor Añadido**

Con objeto de determinar si existe algún tratamiento especial en el Impuesto del Valor Añadido (en adelante, IVA), se analiza el Decreto Foral 102/1992 que adapta la normativa fiscal guipuzcoana a lo dispuesto en la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido para su aplicación en Gipuzkoa.

Según su artículo 20, están exentas del IVA una serie de operaciones, entre las que se encuentran las operaciones de entidades de carácter social que cumplan una serie de requisitos<sup>6</sup>. El primero de ellos exige carecer de una finalidad lucrativa. Sin duda alguna, las cooperativas no tienen esa intención, sino que su propósito se adecua más a la búsqueda de una rentabilidad económica (Herrero Blasco, 2012). Por lo tanto, las operaciones de las cooperativas están sujetas al IVA, sin que exista un trato diferenciador en el impuesto por tratarse de una de estas entidades.

Sin embargo, existe alguna particularidad. Como resulta lógico, las cooperativas sin ánimo de lucro cumplen los tres requisitos del artículo 20 para considerarse entidades sociales, ya que sus beneficios no pueden ser distribuidos y sus cargos son gratuitos (Tejerizo López, 2008). En este caso, se podría solicitar una exención en la tributación del IVA.

---

<sup>6</sup> Artículo 20.3 de la Ley 37/1992: Se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos: (1) Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza; (2) Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta; (3) Los socios y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Por otra parte, en atención al artículo 7.6, los servicios que prestan los socios cooperativistas de una cooperativa de trabajo asociado y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo tampoco están sujetas al impuesto.

#### 4.4. TABLA RESUMEN DE LAS VENTAJAS FISCALES DE LAS COOPERATIVAS

A título ilustrativo, se muestran a continuación los beneficios fiscales de las cooperativas en los impuestos analizados previamente.

	<b>COOPERATIVAS PROTEGIDAS</b>	<b>COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS</b>
<b>IS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tipo gravamen 20%</li> <li>- Cooperativas reducida dimensión gravamen 18%</li> <li>- Libertad de amortización en el plazo de 3 años a partir de inscripción en el Registro</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tipo gravamen 20%</li> <li>- Cooperativas reducida dimensión gravamen 18%</li> <li>- Libertad amortización en el plazo de 3 años a partir de inscripción en el Registro</li> <li>- Deducción de 50% s/ cuota líquida</li> </ul>
<b>IAE</b>	Bonificación del 25, 50, 75 o 95 por ciento de la cuota y recargos	Bonificación del 25, 50, 75 o 95 por ciento de la cuota y recargos

<b>IBI</b>	Cooperativas agrarias y alimentarias y de explotación comunitaria: Bonificación del 25, 50, 75 o 95 por ciento de la cuota y recargos s/ bienes de naturaleza rústica	Cooperativas agrarias y alimentarias y de explotación comunitaria: Bonificación del 25, 50, 75 o 95 por ciento de la cuota y recargos s/ bienes de naturaleza rústica
<b>ITP y ADJ</b>	Exentas: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Actos constitución, ampliación capital, fusión y escisión</li> <li>- Constitución y cancelación de préstamos y créditos</li> <li>- Bienes y derechos destinados al Fondo de Educación y Promoción</li> </ul>	Exentas: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Actos constitución, ampliación capital, fusión y escisión</li> <li>- Constitución y cancelación de préstamos y créditos</li> <li>- Bienes y derechos destinados al Fondo de Educación y Promoción</li> <li>- Bienes y derechos destinados al cumplimiento de fines estatutarios</li> </ul>
	Exentas: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cooperativas sin ánimo de lucro</li> </ul>	Exentas: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cooperativas sin ánimo de lucro</li> </ul>

<b>IVA</b>	- Servicios de socios cooperativistas de una cooperativa de trabajo asociado y los prestados a las demás cooperativas por sus socios	- Servicios de socios cooperativistas de una cooperativa de trabajo asociado y los prestados a las demás cooperativas por sus socios
------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

*Tabla 3. Beneficios fiscales de las cooperativas.*

*Fuente: elaboración propia a partir de Norma Foral 2/1997*

Visto el estudio, es evidente que las cooperativas gozan de un régimen tributario favorable. Estos beneficios se observan no solo en el tipo impositivo, sino que la norma tributaria agrega determinadas especialidades con el fin de apoyar dichas sociedades. Esta situación se percibe, aún más si cabe, en el caso de las cooperativas especialmente protegidas, a quienes se les otorga un nivel superior de protección a través de más medidas favorables. Además, aunque sea el IS quien abarque la mayor parte de ventajas, el legislador también otorga una situación particular a estas entidades de economía social en el resto de impuestos.

## **5. JUSTIFICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL: UN ANÁLISIS DEL RETORNO ECONÓMICO-SOCIAL DE LAS COOPERATIVAS EN GIPUZKOA**

El análisis previo confirma la existencia de un régimen fiscal beneficioso para las cooperativas respecto del resto de entidades jurídicas. Por lo tanto, a continuación, se estudiará la siguiente cuestión planteada al inicio de la investigación: ¿están justificados los beneficios fiscales que disfrutaban las cooperativas en base al retorno económico-social que ofrecen en el País Vasco? Para ello, se volverá a emplear el ejemplo de Gipuzkoa como caso de estudio, por ser la provincia vasca donde el movimiento cooperativista tiene mayor influencia y arraigo.

Tal y como ya se ha explicado en el tercer capítulo, jurídicamente - dejando a un lado la dimensión europea y los posibles debates sobre el marco de competencia del mercado común-, la legislación general española y la autonómica vasca, ofrecen una cobertura jurídica sobre la que sujetar el régimen especial cooperativo.

Pero independientemente de la cuestión legal, el objetivo de este apartado es analizar los elementos de retorno económico y social que ofrecen las cooperativas en comparación con otras formas jurídicas, para evaluar si dicho retorno justifica el favorable tratamiento tributario que reciben. Principalmente, se han destacado tres elementos: la dimensión del movimiento cooperativista, las obligaciones añadidas de carácter social que asumen las cooperativas y su papel en el desarrollo de un modelo económica y socialmente más sostenible del territorio.

### **5.1. DIMENSIÓN DEL MOVIMIENTO COOPERATIVISTA**

Tal y como veremos en cifras más adelante, el movimiento cooperativista tiene un gran peso en el PIB y en la creación de empleo en Gipuzkoa. La dimensión del movimiento cooperativo en Gipuzkoa es un elemento fundamental para entender las políticas tributarias aplicadas desde la Diputación guipuzcoana.

Al analizar la dimensión debemos de tener en cuenta, por una parte, su densidad, es decir, el número de cooperativas y empleos generados; y por otra, su diversidad cooperativa, según los sectores en los que se encuentra y el tipo de cooperativas existentes (Uriarte et al., 2021).

En la siguiente tabla se observa la dimensión del cooperativismo en Gipuzkoa distribuido por comarcas.

	<b>Debabarrena</b>	<b>Debagoiena</b>	<b>Urola-Kosta</b>	<b>Goierry</b>	<b>Tolosaldea</b>	<b>Donostialdea</b>	<b>Bidasoa Behera</b>
<b>Número de cooperativas</b>	53	173	110	161	65	548	156
<b>Densidad Cooperativa (por cada mil habitantes)</b>	1	2,8	1,4	2,3	1,3	1,6	2

*Tabla 4. Dimensión cooperativa en Gipuzkoa.*

*Fuente: elaboración propia a partir de datos de OVES-GEEB*

Si bien es cierto que el dato en términos absolutos muestra un mayor número de cooperativas en Donostialdea, este, no refleja correctamente la realidad de la dimensión cooperativa. De cara a obtener un análisis más realista, se utiliza el indicador de densidad cooperativa, que refleja el número de cooperativas existentes por cada mil habitantes de la comarca señalada (Soto et al., 2018). Así, se observa un mayor protagonismo en las comarcas de Debagoiena y Goierri, cuna del cooperativismo vasco. Por su parte, si el análisis se realiza a mayor escala a través de los datos de OVES-GEEB (2022), la provincia de Gipuzkoa, aunque con menos número de cooperativas en términos absolutos que Bizkaia, también tiene una densidad cooperativa mayor, 1,7 frente a 1,5 cooperativas por mil habitantes.

La dimensión y el arraigo del movimiento cooperativista son el principal argumento empleado por el legislador guipuzcoano para justificar el marco tributario especial particular de las cooperativas. En el preámbulo de la Norma Foral 2/1997 de Régimen Fiscal de las cooperativas se señala literalmente que, “en Euskadi, el arraigo que tiene este modo de asociacionismo ha sido la causa de que las cooperativas hayan sido objeto de especial interés por parte del legislador, en lo que a su normativa sustantiva se refiere”. También añade que

“habida cuenta de la gran importancia cualitativa y cuantitativa que las cooperativas tienen en todo el País Vasco y más concretamente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa resultaba necesaria la elaboración de una Norma Foral”. En relación con el tercer apartado de este capítulo, también cabe resaltar el argumento que emplea el legislador de que “la propia realidad del cooperativismo en general, con sus beneficiosos efectos sociales y económicos para la sociedad en general ya hacían procedente dicha regulación”.

## **5.2. LAS OBLIGACIONES DE LAS COOPERATIVAS**

Al igual que se ha expresado anteriormente, las sociedades cooperativas se rigen por unos principios y obligaciones de funcionamiento distintas a las de una sociedad de capital. Es evidente que este régimen especial conlleva ventajas fiscales, sin embargo, no puede obviarse la existencia de una serie de obligaciones añadidas a las que están sujetas las sociedades cooperativas y sus socios. Como veremos a continuación, muchas de estas obligaciones a las que no se tienen que sujetar otro tipo de entidades y empresas, guardan un carácter social.

Además de las exigencias formales a las que están obligadas, las cooperativas deben cumplir una serie de requisitos especiales para no perder la condición de fiscalmente protegidas. El incumplimiento de estos supuestos supone la pérdida de los beneficios fiscales. Enumeradas en el artículo 12 de la Norma Foral 2/1997, las obligaciones son las siguientes:

1. Efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas. La Ley de Cooperativas de Euskadi establece en su artículo 70 la obligación de dotar de sus excedentes disponibles un 30% a los fondos obligatorios. Al Fondo de Reserva Obligatorio le corresponde una dotación de un 20% y al de Educación y Promoción un 10%. Esta dotación es la mínima establecida por ley, aunque las cooperativas pueden aumentarla mediante acuerdo o estatutariamente.
2. Imposibilidad de repartir entre los socios, los fondos de reserva que tengan carácter de irrepartibles durante la vida de la sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación. El Fondo de Reserva Obligatorio o el Fondo de Educación y Promoción

son irrepartibles entre los socios, incluso cuando estos abandonen la cooperativa o esta se disuelva.

3. Deber de aplicar las cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades previstas por la Ley. Según el artículo 72 de la Ley de Cooperativas de Euskadi, las finalidades de interés público son las siguientes:
  - la formación y educación de sus socios y trabajadoras sobre el cooperativismo.
  - la promoción de las relaciones intercooperativas, incluyendo la cobertura de gastos por la participación en entidades creadas para la promoción, asistencia, dirección común o actividades de apoyo entre cooperativas.
  - la promoción educativa, cultural, profesional y asistencial, así como la difusión de las características del cooperativismo en el entorno social en que se desenvuelva la cooperativa y en la sociedad en general.
  - la promoción del uso del euskera.
  - la promoción de nuevas empresas cooperativas mediante aportaciones dinerarias a una entidad sin ánimo de lucro promovida por el movimiento cooperativo vasco.
  - la formación y educación de las personas socias y trabajadoras para el fomento en las sociedades cooperativas de una política efectiva para avanzar hacia la igualdad de mujeres y hombres.
4. Deben cumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.
5. No pueden retribuir las aportaciones de los socios al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un Fondo Especial constituido por acuerdo de la Asamblea General.
6. No pueden acreditar los retornos sociales a los socios en proporción distinta a las establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea General.

7. Deben imputar las pérdidas del ejercicio económico de acuerdo con las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea General. Atendiendo al artículo 73 de la Ley de Cooperativas de Euskadi, las pérdidas se deberán imputar a los fondos de reserva voluntarios, si estos existiesen. En segunda instancia, al Fondo de Reserva Obligatorio, como máximo, con el porcentaje medio de lo destinado a los fondos legalmente obligatorios en los últimos cinco años de excedentes positivos. Por último, se imputarán a las personas socias en proporción a las operaciones realizadas por cada una de ellas con la cooperativa. No obstante, la Ley vasca permite compensar las pérdidas con futuros beneficios antes de su imputación, dentro del plazo máximo de 5 años.
8. Las aportaciones al capital social de los socios no pueden exceder los límites legales autorizados. El límite establecido por la legislación en el País Vasco es de un tercio del capital social, conforme al artículo 60.5. Sin embargo, no estarán sujetas a esta obligación las cooperativas cuyo número de socios sea inferior a diez.
9. La cooperativa no puede participar, en cuantía superior al 25%, en el capital social de entidades no cooperativas. Esta participación puede alcanzar el 50% si se trata de actividades preparatorias o complementarias a las de la propia cooperativa, sin exceder el 50% del total de los recursos propios. Cabe recalcar que ninguna otra entidad está sujeta a esta limitación de participación en otras sociedades.
10. Únicamente, dentro de los casos permitidos en el artículo 5 de la Ley de Cooperativas, podrán realizar operaciones cooperativizadas con terceros no socios.
11. No pueden superar el límite de contratación del 30% respecto de personas socias trabajadoras, en computo de horas/año, según el artículo 103.4.
12. Deben permanecer un número de socios igual o superior a tres para cooperativas no pequeñas y a dos para cooperativas de reducida dimensión.
13. No es posible reducir el capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de doce meses.
14. No pueden paralizar la actividad cooperativizada o la actividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa justificada.

15. Deben desarrollar la actividad cooperativizada objeto de la sociedad cooperativa.

16. Deben llevar a cabo una auditoría externa en los casos señalados en las normas legales.

Dentro de este marco de obligaciones, resulta también característico la distribución de resultados positivos dentro de una cooperativa. La Ley Vasca de Cooperativas establece límites de actuación a la hora de repartir los excedentes, dificultando en gran medida la obtención de dividendos por parte de los socios. Primeramente, el artículo 70 exige compensar las pérdidas de ejercicios anteriores y atender los impuestos exigibles. Una vez realizado, los excedentes disponibles irán destinados a dotar los Fondos Obligatorios, tanto el Fondo de Reserva Obligatorio como el Fondo de Educación y Promoción en los porcentajes establecidos. Cumplidas dichas obligaciones, la Asamblea General podrá decidir el reparto de los excedentes restantes. Estos excedentes podrán destinarse a dotar fondos de reserva voluntarios, repartibles o irrepartibles, al retorno cooperativo de los socios y a la participación de las personas trabajadoras asalariadas en los resultados de la cooperativa. Es preciso recordar que el reparto del excedente entre los socios no se realiza en función del capital aportado sino en proporción a las actividades realizadas con la cooperativa.

En lo que respecta a los socios cooperativistas, la condición de socio también implica estar sujeto a una serie de obligaciones y responsabilidades. La obligación principal implica el cumplimiento de los deberes legales y estatutarios, aunque el artículo 22 de la Ley de Cooperativas de Euskadi recoge responsabilidades más concretas. Por una parte, se encuentran las obligaciones dinerarias, como el desembolso de las aportaciones de capital que corresponden a los socios. Por otra, las obligaciones asociadas al cuidado de la sociedad. Entre ellas, destacan la participación en actividades que constituyen objeto de la cooperativa, la no realización de actividades por cuenta ajena que puedan perjudicar a la cooperativa, la asistencia a las asambleas generales o la necesidad de guardar secreto.

A modo de conclusión, las cooperativas reciben un tratamiento fiscal más favorable que el resto de formas jurídicas, si bien, también asumen mayores obligaciones. En muchos casos, estas obligaciones guardan un componente social, que repercuten en beneficio de los intereses generales del territorio; obligaciones que otras formas de organización empresarial no deben cumplir o tener en cuenta. Por lo tanto, es objetivo señalar que al menos una parte de los beneficios fiscales que obtienen las cooperativas, tienen un retorno social en el territorio.

### 5.3. UN MODELO DE DESARROLLO ECONÓMICO Y SOCIAL MÁS SOSTENIBLE

El movimiento cooperativista juega un papel central en el tejido económico y empresarial guipuzcoano. Más allá de la dimensión previamente indicada, hay que destacar su impacto en el empleo y las ventajas de este modelo de organización en relación con el arraigo de los centros de poder y de unos puestos de trabajo de calidad. A continuación se estudiarán estas tres cuestiones como ejemplo de las ventajas que ofrecen las cooperativas para fomentar un modelo de desarrollo económico-social más sostenible.

#### 5.3.1. PIB y empleo

Las cooperativas son uno de los motores del empleo y del PIB en Gipuzkoa. En el año 2020 estas emplearon a más de 28.000 trabajadores en Gipuzkoa según el informe del OVES-GEEB (2020):

SECTOR	EMPLEOS COOPERATIVOS	IMPORTANCIA RELATIVA
<b>GIPUZKOA</b>	<b>28.252</b>	<b>10,2%</b>
Primario	11	0,9%
Industria	13.986	20,1%
Construcción	843	6,4%
Servicios	13.412	6,7%
<b>EUSKADI</b>	<b>53.524</b>	<b>6,5%</b>
Primario	274	3,70%
Industria	20.524	12,40%
Construcción	1.597	4,30%
Servicios	31.129	4,90%

*Tabla 5. Distribución sectorial del empleo cooperativo.*

*Fuente: elaboración propia a partir de datos de OVES-GEEB*

Tal y como se observa en la tabla superior, más de la mitad de los empleos cooperativos en Euskadi se concentran en Gipuzkoa, conformando un 10,2% de todo el empleo en la provincia.

Los datos muestran la importancia del movimiento cooperativista y la incidencia que este tiene en la economía de Gipuzkoa. La presencia de este modelo empresarial se acentúa aun más si cabe en el sector industrial – uno de los ejes del PIB guipuzcoano-, que supone un 20,1% del empleo guipuzcoano. Las cooperativas son una pieza destacada en la contribución al PIB. En 2021, estas entidades representaron un 8% de todo el PIB del País Vasco (Llorens, 2022).

Respecto a las comarcas, la presencia de la Corporación Mondragon hace que en la zona de Alto Deba uno de cada dos empleos correspondan a la Economía Social, congregando esta zona, un 20% de todo el empleo cooperativo vasco (Mariscal y Colmenero, 2021).

Como se puede observar en el siguiente gráfico, además, el empleo generado por las cooperativas ha mostrado una mayor resistencia en épocas de crisis:

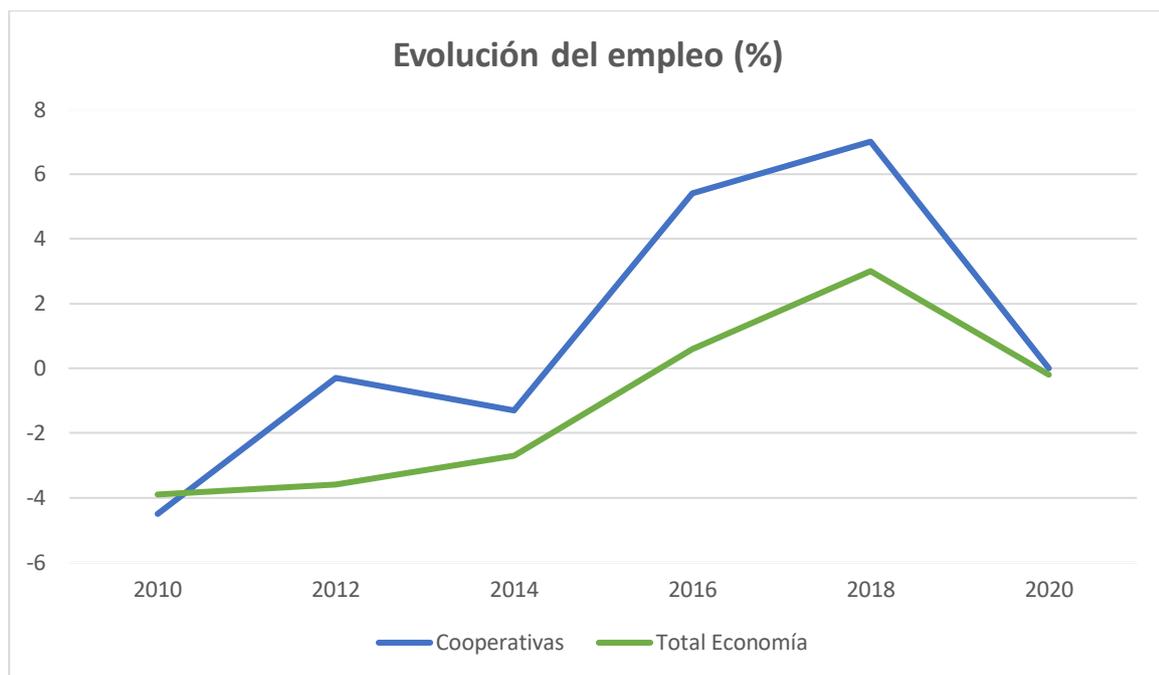


Gráfico 3. Tasas de crecimiento bianuales del empleo cooperativo y total en Euskadi (%).

Fuente: Relato sobre la economía social en el País Vasco (2021) y datos de OVES-GEEB

Una de las razones que explica esta diferencia hace referencia al tipo de organización y los procesos de decisión existente dentro de las cooperativas, donde los trabajadores son a su vez los propietarios (Mariscal y Colmenero, 2021).

### **5.3.2. Arraigo empresarial y permanencia de las sedes y los órganos de decisión**

La falta de arraigo y la deslocalización de las sedes sociales es un tema de gran preocupación en las economías occidentales y en nuestro entorno. Esta fórmula no comulga con las cooperativas debido al importante arraigo territorial que les caracteriza. En palabras de la presidenta de Konfekoop (2022), “las cooperativas son una muestra de la capacidad de competir sin perder su arraigo y las raíces en el entorno social que les ha visto crecer y desarrollarse”.

En perspectiva, tiene sentido que las cooperativas opten por mantener los órganos de decisión en su territorio, “al no ser razonable que los socios voten en contra de sus propios intereses, que también están radicados en el ámbito territorial” (Divar Garteiz-Aurrecoa, 2010). De lo contrario, esto supondría una discrepancia con la noción de identidad cooperativa.

Este escenario también se observa en la provincia de Gipuzkoa. Claro ejemplo de ello es la Corporación Mondragon, en la que la sede de las cooperativas que la componen se sitúa en territorio local. Entre otras, Laboral Kutxa, Ikerlan o Fagor Electrodomésticos tienen su sede social en el municipio de Arrasate/Mondragon. Esta característica de empresa enraizada implica a las cooperativas en el desarrollo del entorno, ya que el interés común también les beneficia a ellas. Además, es una forma de mantener los órganos de decisión en su lugar de origen. El hecho de situar las empresas matrices en Gipuzkoa hace que “las cooperativas se vuelvan vertebradoras y referentes en el desarrollo del territorio” (Corporación Mondragon, 2021). En otras palabras, se trata de adoptar decisiones locales con una perspectiva marcadamente local.

Como contrapeso, es necesario indicar que en el caso de la Corporación Mondragón se ha suscitado cierta controversia en los últimos años por el creciente número de empleados no socios que integran sus plantillas y la apuesta por abrir nuevas plantas de producción en el extranjero, sin base en el modelo cooperativo (si bien, manteniendo los órganos de decisión de Gipuzkoa y en la mayoría de casos una parte importante del tejido productivo). Además, aunque el modelo de toma de decisiones cooperativo tenga determinadas ventajas en el sentido señalado, también tiene sus riesgos. Tal y como se estudió al analizar las causas de la caída de Fagor, el modelo asambleario de las cooperativas, que en cierta manera garantiza que los órganos de decisión se mantengan en el territorio y que la calidad del empleo no se resienta, también tiene sus riesgos si no se gestiona bien (Basterretxea et al., 2019).

### 5.3.3. Modelo de desarrollo económico y social más equilibrado

Además de la relevancia en el número de empleados, también es importante destacar el papel de las cooperativas en la obtención de un empleo estable y de calidad. Según el estudio realizado por Santero-Sánchez y Castro (2022), los valores de calidad de empleo son superiores en el grupo de Economía Social que en el resto de sociedades, en base a diferentes variables como el puesto de trabajo, sus condiciones, el ambiente laboral o la valoración del propio trabajador. Esta situación pone de manifiesto que las entidades de Economía Social tienen un papel fundamental como sociedades que ofrecen empleos de mayor calidad.

En segundo lugar, el carácter democrático convierte a las cooperativas en una estructura empresarial más equilibrada y que fomenta un sistema de valores y objetivos diferentes a los de una empresa capitalista con socios inversores. Este carácter democrático se manifiesta tanto en el derecho a voto de cada socio como en prácticas empresariales concretas. Tal y como ya se ha señalado previamente, este modelo democrático también tiene sus riesgos si no se gestiona bien, tal y como quedó demostrado en la caída de Fagor, por culpa del nepotismo, el absentismo y una deficiente política de recursos humanos (Basterretxea et al., 2019).

En lo que se refiere a la sostenibilidad y la creación de una sociedad más equitativa, cabe destacar la política (revisada desde la caída de Fagor pero aún en vigor) que establece límites en las diferencias salariales. Por ejemplo, la corporación Mondragon trata de igualar por arriba y por abajo los ingresos, con una escala retributiva entre el sueldo mínimo y máximo, de 1 a 6, de manera que no existan diferencias salariales excesivas (Corporación Mondragon, 2021). De este modo, el modelo cooperativo ayuda a desarrollar el territorio con mayor igualdad. Además, las cooperativas actúan como un agente que promueve la igualdad dentro de la provincia de Gipuzkoa. De hecho, el índice Gini, herramienta que mide la desigualdad dentro de un territorio, otorgó un 28,2% a Gipuzkoa en 2020, porcentaje que se diferencia claramente de la media española, que alcanza un 34,5%. A través de los datos del INE (2021), se observa una menor desigualdad en los pueblos donde la influencia cooperativa es mayor como Orexa (21%), Oñati (24%) o Eskoriatza (24,2%). Estos datos demuestran que la presencia de las cooperativas en el tejido productivo guipuzcoano reduce las situaciones de desigualdad.

Asimismo, también se pueden subrayar los indicadores de igualdad entre hombres y mujeres dentro del modelo cooperativo. Según los datos del Departamento de Trabajo del Gobierno

Vasco (2021), las mujeres ocupan un 48,1% de los empleos cooperativos, cifra que aumenta en el caso del sector servicios. Además, la brecha salarial entre hombres y mujeres se sitúa en un 10%, frente al 22% del resto del mercado de trabajo.

También se encuentra la dimensión empresarial de las cooperativas. Su capacidad competitiva ha sido cuestionada ocasionalmente, sin embargo, su resistencia ha demostrado una mayor permanencia en el tiempo que las sociedades capitalistas, especialmente en épocas de crisis. Además, la apuesta por la innovación es otro de los pilares del modelo cooperativista. Atendiendo a los datos del informe de Estadística de la Economía Social (2021), la Economía Social logró en 2020 niveles superiores en porcentaje de actividades de innovación que el resto del tejido empresarial, 26,6% y 19,8% respectivamente. Un claro ejemplo de ello es la Corporación Mondragon, cuyo gasto en I+D fue de 189,3 millones de euros en 2021, con 2.459 empleados dedicados a la innovación y 14 centros de I+D, como muestran en su informe de incidencia (Corporación Mondragon, 2021). La innovación implica un mejor posicionamiento y competitividad a largo plazo, objetivo de las cooperativas con Mondragon como gran referente.

Por último, cabe resaltar la vinculación que promueven entre la actividad económica y el territorio. La permanencia de las cooperativas en el territorio hace que estas tengan una gran incidencia sobre la comunidad. Las cooperativas son en Gipuzkoa agentes de sostenibilidad económica, social y medioambiental (Etxezarreta Etxarri, 2021). Este esfuerzo de crecer desde la comunidad local se observa en las diferentes iniciativas sociales que se realizan. Existe un gran compromiso con la cultura vasca, trabajando por el impulso y normalización del euskera en los centros de trabajo, realizando grandes proyectos culturales y estratégicos para la región o educando y gestionando talento local. Gracias a las dotaciones para fines sociales que se realizan al Fondo de Educación y Promoción, las cooperativas pueden desarrollar proyectos de desarrollo social (Corporación Mondragon, 2021).

## 6. CONCLUSIONES

Las sociedades cooperativas son entidades de Economía Social que por sus especiales características reciben un tratamiento diferenciado y privativo. En este sentido, dentro del marco tributario foral, los tres territorios históricos tienen aprobadas normas tributarias para establecer las bases del régimen fiscal especial de cooperativas.

En primer lugar, en base al caso guipuzcoano, se ha realizado un estudio sobre la normativa fiscal que ha permitido analizar y comparar las especialidades existentes. De este modo se ha podido confirmar la existencia de ventajas fiscales que conforman un régimen fiscal más beneficioso para las cooperativas respecto del resto de sociedades. Atendiendo a su tipología, las cooperativas especialmente protegidas disfrutaban de mayores beneficios que las cooperativas protegidas.

En lo que respecta al Impuesto de Sociedades, los beneficios fiscales son evidentes y tangibles: las cooperativas tributan al 20% frente al 24% del régimen general. Además, gozan de libertad de amortización y, en el caso de las cooperativas especialmente protegidas, de una deducción del 50% en la cuota líquida. Por su parte, también se reconocen ventajas fiscales en otros impuestos. Caso particular es el del ITP y AJD, cuya obligación de tributar ha sido prácticamente eliminada a través de las exenciones. Respecto al AIE, existen bonificaciones en la cuota del 25% hasta el 95%. En cuanto al IBI y al IVA, también se aplican determinadas ventajas según el tipo de cooperativa.

En segundo lugar, una vez que se han demostrado las ventajas derivadas del régimen fiscal especial para las cooperativas, se han analizado los elementos de retorno económico y social que ofrecen las cooperativas en comparación con otras formas jurídicas, para evaluar si dicho retorno justifica el favorable tratamiento tributario que reciben. Empleando de nuevo el caso de Gipuzkoa, principalmente, se han destacado tres elementos: la dimensión del movimiento cooperativista, las obligaciones añadidas de carácter social que asumen las cooperativas y su papel en el desarrollo de un modelo económica y socialmente más sostenible del territorio.

- La dimensión y el arraigo del movimiento cooperativista son el principal argumento empleado por el legislador guipuzcoano para justificar el marco tributario especial particular de las cooperativas.
- Para poder disfrutar de un régimen fiscal más beneficioso, las cooperativas deben cumplir ciertos requisitos y obligaciones. En muchos casos, estas obligaciones guardan un componente social, que repercuten en beneficio de los intereses generales del territorio; obligaciones que otras formas de organización empresarial no deben cumplir o tener en cuenta. Por lo tanto, es objetivo señalar que al menos una parte de los beneficios fiscales que obtienen las cooperativas, tienen un retorno social en el territorio.
- El modelo cooperativo juega un papel importante en el desarrollo de un modelo económica y socialmente más sostenibles y equilibrado en Gipuzkoa. Además de ser un motor de empleo, facilita el arraigo de los órganos de decisión en el territorio. Su impacto se observa en la generación de empleo sostenible y de calidad, en la búsqueda de una mayor igualdad salarial y económica, en el arraigo territorial, en el compromiso con la comunidad y en el apoyo a iniciativas sociales.

A modo de conclusión, considero que el retorno económico y social que producen las cooperativas ofrece una justificación suficiente para explicar el régimen fiscal especial del que disfrutan. Además, pienso que el marco legal actual legitima en cierta manera estas medidas favorables, que en el caso del País Vasco y de Gipuzkoa, se hacen especialmente palpables gracias a la capacidad de autogobierno fiscal y financiero que ostentan.

No obstante, soy consciente de que el análisis aquí desarrollado presenta algunas limitaciones. Primeramente, porque la mayoría de datos recogidos se centran en la provincia de Gipuzkoa, sin que pueda realizarse una distribución de los datos por comarcas que se ajusten más a la realidad cooperativa del territorio. También considero necesario mencionar cierto sesgo en las fuentes. No resulta fácil realizar un análisis desde una perspectiva objetiva cuando hay organismos públicos como el Gobierno Vasco y Diputación de Gipuzkoa, y otros privados, como la propia Corporación Mondragon, que en algunos casos parecen exagerar los beneficios del movimiento cooperativo en la sociedad guipuzcoana. Es evidente que tiene importancia, y así se recoge en el trabajo, pero a veces se tiende a idealizarlo.

Al desarrollar el trabajo he podido comprobar que existen posiciones contrarias con el régimen fiscal especial de las cooperativas, argumentando cuestiones como la competencia desigual, el nepotismo interno, el creciente número de empleados no socios o los excesos en el apoyo del sector público. Aunque por tiempo y espacio no he podido profundizar en estas líneas de trabajo críticas, si en un futuro sigo investigando por esta vías, será necesario incorporarlas al trabajo.

## 7. FUENTES DE INFORMACIÓN Y BIBLIOGRAFÍA

### BIBLIOGRAFÍA

- Alianza Cooperativa Internacional. (1996). Documento de referencia acerca de la declaración de la ACI sobre la Identidad Cooperativa. *Revista de Idelcoop*, 23 (97).
- Aguilar, M. (4-5 octubre de 2018). *Cuestiones fiscales de las cooperativas de segundo grado. La economía social: transformaciones recientes, tendencias y retos de futuro*. En el XVII Congreso Internacional de Investigadores en Economía Social y Cooperativa, Toledo, España.
- Alustiza, A. (2015). El impacto de la crisis de Fagor en el cooperativismo vasco. *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, 49, 321-338.
- Atxabal, A. (2014). La fiscalidad de las cooperativas en el País Vasco. En *Las cooperativas como alternativa económica: una visión de México y España (134-155)*. Estudios cooperativos.
- Bengoetxea, A. (2016). Las cooperativas. *CIRIEC-España, Revista Jurídica y de Economía Social y Cooperativa*, 29, 205-234.
- Basterretxea, I., Heras-Saizarbitoria, I. y Lertxundi, A. (2019). Can employee ownership and human resource management policies clash in worker cooperatives? Lessons from a defunct cooperative. *Human Resource Management*, 58 (6), 585-601.
- De Luis, J.M. (26-27 de abril de 2001). “*La Fiscalidad de las Cooperativas y Sociedades Agrarias de Transformación*”. En el I Congreso Nacional de Fiscalidad de la agricultura y sus especialidades tributarias: La Fiscalidad de las Cooperativas y Sociedades Agrarias de Transformación, Valencia, España.
- Díaz De La Rosa, A. (2010) Reflexiones a propósito del artículo 129. 2 de la Constitución Española. *Anuario da facultade de dereito da universidade da Coruña*, 14, 311– 324.
- Díaz, J.M. (2019). El mandato constitucional de fomento cooperativo y su desarrollo legislativo, 40 años después. *CIRIEC-España, Revista Jurídica y de Economía Social y Cooperativa*, 34, 51-90
- Divar, J (2010). Las cooperativas ante la crisis económica. *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, 44, 263-283
- Epelde, M. (16-17 de septiembre de 2020). “*Algunas cuestiones sobre la responsabilidad limitada de los socios cooperativistas*”. En el XVIII Congreso Internacional de Investigadores de Economía Social y Cooperativa, Mataró, España.

- Etxezarreta, E. (2021). Economía social en Euskadi: un relato común. En A. Mugarra (Eds.) *Relato sobre la Economía Social en el País Vasco* (19-42). Dykinson.
- Herrero, A. (2012). La fiscalidad como política de fomento de la economía social. El caso de la fiscalidad de las cooperativas en España. *Instituto universitario de investigación en economía social y cooperativa - Iudescoop*, 124-125
- Marcuello, C. y Nachar, P. (2013). La sociedad cooperativa: motivación y coordinación. Un análisis desde las teorías económicas de la empresa y economía social. *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, 110.
- Martín, J., Martín, F. y Rodríguez, J. (2006). Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas, *Iustel*, Madrid.
- Montero, M. (2002). Beneficios fiscales aplicables a las cooperativas en el Impuesto de Sociedades. *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 13, 49-68
- Montero, M. (2016). La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades: Propuestas para su reforma. *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, 50, 17-47.
- Olabarri, I. (1985). Tradiciones cooperativas vascas. En *Euskal Herria: Historia y sociedad*. Caja Laboral Popular.
- Polanco, J. (2004). La fiscalidad de las cooperativas. Un modelo que fortalece los fondos propios. *Cuadernos de gestión*, 4(2), 31-43.
- Santero-Sánchez, R. y Castro Núñez, R. (2022). Calidad del empleo creado en las cooperativas y sociedades laborales en la recuperación económica 2013-2016. Análisis del caso de España. *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, 142.
- Soto, A., Etxezarreta, E., Zurbano, M. y Díaz, L. (4 y 5 de octubre de 2018). *Evolución del tejido cooperativo en la Comunidad Autónoma de Euskadi: un análisis territorial*. En el XVII Congreso Internacional de Investigadores en Economía Social y Cooperativa La Economía Social, Toledo, España.
- Tejerizo, JM. (2008a). El régimen tributario de las cooperativas en España. Aspectos generales. *GIZAEKOA, Revista Vasca de economía social*, 4, 41-78.
- Uriarte, L., Arando, S., Udaondo, A. y Gago, M. (2021). Cooperativas en Euskadi: su relato. En A. Mugarra (Eds.) *Relato sobre la Economía Social en el País Vasco* (57-62). Dykinson.

## RECURSOS ONLINE

Alianza Cooperativa Internacional. (2017). *Notas de orientación para los principios cooperativos*. <https://www.ica.coop/sites/default/files/2021-11/Guidance%20Notes%20ES.pdf>

Alianza Cooperativa Internacional. (2020). *Qué es una cooperativa*. Obtenido el 28 de octubre <https://www.ica.coop/es/cooperativas/que-es-una-cooperativa>

Corporación Mondragon. (2021). *Informe anual de la incidencia de la Corporación Mondragon*. <https://www.mondragon-corporation.com/urtekotxostena/dist/docs/esp/informe-anual-2021-extendido.pdf>

Departamento de Trabajo y Empleo de Gobierno Vasco. (2021). *Estadística de Economía social 2020 y Avance 2021*. [https://www.euskadi.eus/contenidos/documentacion/ecosoc\\_2020/es\\_ecosoc/ESTADISTICA-DE-LA-ECONOMIA-SOCIAL\\_2020-Y-AVANCE\\_2021.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/documentacion/ecosoc_2020/es_ecosoc/ESTADISTICA-DE-LA-ECONOMIA-SOCIAL_2020-Y-AVANCE_2021.pdf)

Gobierno Vasco y Eraginkor S. Coop. (2004). *Manual de contabilidad para cooperativas*. <https://www.elkarlan.coop/es/manual-de-contabilidad-para-cooperativas/pdf-29/>

Ibáñez, M. (26-05-2022). Las cooperativas vascas defienden su compromiso con el arraigo. *Deia*. <https://www.deia.eus/economia/2022/05/26/cooperativas-vascas-defienden-compromiso-arraigo-1694570.html>

Instituto Nacional de Estadística. (2021). *Índice Gini y distribución de la renta P80/P20*. <https://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=37730#!tabs-tabla>

Mariscal, M. y Colmenero J. (16-08-2021). El 60% del empleo vasco industrial en Economía Social se concentra en Gipuzkoa. *Noticias de Gipuzkoa*. <https://www.noticiasdegipuzkoa.eus/economia/2021/08/16/60-empleo-vasco-industrial-economia-3671098.html>

Ministerio de Trabajo y Economía Social. (2022). *Sociedades Cooperativas constituidas y Sociedades Laborales registradas*. [https://www.mites.gob.es/es/sec\\_trabajo/autonomos/economia-social/estadisticas/index.htm](https://www.mites.gob.es/es/sec_trabajo/autonomos/economia-social/estadisticas/index.htm)

Larrakoetxea, C. (20-12-2019). Principales novedades de la Ley de Cooperativas de Euskadi. *El Correo*. <https://www.elcorreo.com/economia/principales-novedades-cooperativas-20191220141716-nt.html>

