

BENEFICIOS FISCALES APLICABLES A LAS COOPERATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Marta Montero Simó

Profesora de Derecho Tributario

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de Córdoba (ETEA)

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. II. BENEFICIOS FISCALES REGULADOS EN LA LEY 20/1990, DE 19 DE DICIEMBRE DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS. II.1. Incidencia de la nueva regulación cooperativa en la protección otorgada por la Ley 20/1990 a las cooperativas protegidas y especialmente protegidas. II.2. Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, regulados en la Ley 20/1990. II.2.1. Beneficios aplicables a las cooperativas protegidas. II.2.2. Beneficios aplicables a las cooperativas especialmente protegidas. III. BENEFICIOS FISCALES APLICABLES A LAS COOPERATIVAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN. III.1. Libertad de amortización asociada a la creación de empleo. III.2. Libertad de amortización de bienes de escaso valor. III.3. Amortización acelerada de inmovilizado material nuevo y de inmovilizado inmaterial. III.4. Amortización acelerada por reinversión. III.5. Provisión por insolvencias. III.6. Tipo de gravamen. III.7. Dedución para el fomento de nuevas tecnologías. IV. LA NUEVA DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN

I. INTRODUCCIÓN

El estudio de los beneficios fiscales de los que pueden disfrutar las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades, debe partir de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre en la que se regulan beneficios fiscales específicos para cooperativas protegidas y especialmente protegidas y en la que se establecen los requisitos que deben cumplir ambas clases de cooperativas para disfrutar de las mencionados incentivos, los cuales constituyen medidas de fomento directo para estas sociedades.

Junto a estos beneficios fiscales específicos, cuyo fundamento básicamente reside en la función social que desarrollan, las cooperativas pueden disfrutar de otros beneficios compartidos con el resto de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades regulados en la Ley 43/1995 dentro del régimen general, y de los beneficios específicos que se contemplan dentro del régimen fiscal especial para las empresas de reducida dimensión.

Como puede deducirse, las cooperativas se hallan inmersas en distintos bloques de beneficios fiscales que operan a modo de círculos concéntricos, de manera que, toda cooperativa, podrá disfrutar de los beneficios fiscales que, con carácter general, regula la Ley 43/95. Las cooperativas, cuya cifra total de negocios no exceda de 5 millones de euros, con independencia de que sean cooperativas protegidas o especialmente protegidas, podrán además disfrutar de los beneficios de las empresas de reducida dimensión, regulados en los artículos 122 a 128 de la Ley 43/1995 y finalmente, las cooperativas protegidas fiscalmente y las especialmente protegidas, atendiendo a la clasificación introducida por la Ley 20/1990, podrán disfrutar de beneficios fiscales específicos contemplados en dicha Ley.

El presente estudio, partiendo de la pluralidad de beneficios fiscales de los que pueden disfrutar las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades, y sin ánimo de ser exhaustivo, se centra en los contemplados en la Ley 20/1990, en los previstos para el régimen especial de empresas de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades y en la nueva deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicable a cualquier sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

II. BENEFICIOS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES REGULADOS EN LA LEY 20/1990, DE 19 DE DICIEMBRE, DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

II.1. Incidencia de la nueva regulación cooperativa en la protección otorgada por la Ley 20/1990 a las cooperativas protegidas y especialmente protegidas

Desde 1991 hasta nuestros días han sido numerosos y profundos los cambios experimentados por la legislación sustantiva cooperativa en España.

La actual Ley de Cooperativas estatal, las últimas reformas operadas en leyes autonómicas, así como las nuevas leyes cooperativas autonómicas han introducido modificaciones importantes respecto a las leyes cooperativas anteriores. Estas modi-

ficaciones suponen un cambio en el modelo de cooperativa previsto y protegido por la Ley 20/1990, de régimen fiscal especial de las sociedades cooperativas¹.

En las leyes cooperativas previas a la Ley 20/1990, constituían, entre otros, aspectos esenciales del régimen económico de estas sociedades:

1º La obligación de llevar contabilización separada de las operaciones cooperativas distinguiéndolas de la extracooperativas (operaciones con terceros, plusvalías y operaciones ajenas a los fines cooperativos).

2º La valoración de las operaciones con socios a precios de mercado

3º Los diferentes destinos de los resultados cooperativos y extracooperativos y los diferentes criterios de imputación de pérdidas atendiendo a la naturaleza de su origen.

4º La irrepartibilidad del Fondo de Reserva Obligatorio y del Fondo de Educación y Promoción.

5º La limitación de las operaciones con terceros.

Todos estos aspectos, que se consideran aspectos diferenciadores de las sociedades cooperativas frente a las sociedades capitalistas se han visto modificados de una u otra forma en las últimas leyes cooperativas.

Actualmente nos encontramos con que parte de las leyes cooperativas admiten la contabilización conjunta de resultados, la valoración de las operaciones con socios al precio efectivo de la operación, la calificación de las plusvalías objeto de reinversión como rendimiento cooperativo, el destino de sólo parte de los resultados extracooperativos al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO), la repartibilidad parcial de dicho Fondo y la ampliación del límite de las operaciones que las cooperativas pueden realizar con no socios.

Todos estos cambios parecen dirigir el destino de las cooperativas hacia unos derroteros distintos, primando el beneficio económico de los socios y acercando las cooperativas a las sociedades capitalistas.

Uno de los cambios más importantes teniendo en cuenta su trascendencia a efectos tributarios, ha sido la introducción de la opción de contabilización conjunta de resultados.

1. Existen estudios donde se pone de manifiesto los cambios operados por la normativa mercantil. Véase I. FAJARDO GARCÍA y M.J.VAÑO VAÑO, "La reforma de la legislación cooperativa: cuadro comparativo" *CIRIEC- España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n° 29, agosto 1998, pp. 165-188, M. L. LLOBREGAT HURTADO, "Régimen económico de las sociedades cooperativas en el marco de la nueva Ley General de Cooperativas de 16 de julio de 1999", *Revista de Derecho de Sociedades*, n°13, 1999, pp. 190-228; C. PASTOR SAMPERE, "Principales novedades de la nueva Ley 27/1999, de 16 de julio, de sociedades cooperativas", *Revista de Derecho de Sociedades*, n° 13, 1999, pp. 229-247.

Entre los estudios que ponen de manifiesto las consecuencias tributarias de las reformas operadas en la legislación mercantil se encuentran: E. ALONSO RODRIGO, "Reflexiones sobre las posibles implicaciones fiscales de la nueva legislación cooperativa", *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, n° 32, 1999-I, pp.293-309, A. CAPARRÓS NAVARRO, "Impactos fiscales de la nueva ley estatal de cooperativas (ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas)" *Revista de Contabilidad Tributación*, Centro de Estudios Financieros, n° 33, 2001, pp. 229-247.

La Ley estatal de cooperativas del 99, la Ley extremeña y la de Aragón de 1998, permiten la contabilización conjunta de resultados, destinándose tan solo una parte de esos únicos resultados a fondos irrepartibles, pudiendo ser distribuir el resto entre los socios². El hecho de que sólo se destinen parte de los resultados a Fondos irrepartibles permite que los socios obtengan un auténtico dividendo fruto de las operaciones que la cooperativa realiza con terceros.

Ante esta reforma de la legislación mercantil, la reacción del legislador tributario no se ha hecho esperar.

La Disposición Adicional Séptima de la ley 27/1999 prevé, lo que constituye una nueva causa de pérdida de la condición de cooperativa protegida: el ejercicio de la opción de contabilización conjunta.

Como consecuencia la cooperativa que opte por la contabilización conjunta no podrá disfrutar de beneficios fiscales, aunque se le continuarán aplicando las normas de ajuste en el Impuesto sobre Sociedades, entre las que se encuentra la relativa a la fragmentación de la base imponible.

La reacción de la norma fiscal, sin lugar a dudas, desincentiva lo que presenta la Ley estatal como una “novedad ventajosa para las cooperativas”.

Se trata de la única causa de pérdida de la condición de cooperativa protegida que supone cumplimiento de la normativa mercantil.

A pesar de parecer una reacción “poco meditada”, se encuentra justificada si tenemos en cuenta que una de las normas de ajuste más importantes en el Impuesto sobre Sociedades es la fragmentación o división de la base imponible, distinguiendo entre resultados cooperativos y resultados extracooperativos. Esta norma sin lugar a dudas, responde a la diferenciación de categorías de resultados que venían estableciendo las leyes cooperativas (Ley General de Cooperativas de 1987, Ley Andaluza de 1985, etc.) y permite que el beneficio fiscal recaiga sobre determinado tipo de operaciones que se hallan incentivadas mediante la aplicación del tipo reducido del 20% o del 25% en el caso de las cooperativas de crédito³.

Otra de las reformas, en este caso introducida por la Ley andaluza de 1999, es la repartibilidad parcial del Fondo de Reserva Obligatorio. Esta Ley no prevé la posibilidad de contabilización conjunta, pero sí admite, en su artículo 95.2, que en el supuesto en que los estatutos de la cooperativa lo contemplen expresamente, se podrá repartir el 50% del FRO cuando se de la baja de algún socio o la disolución de la cooperativa. Este cambio no ha provocado ninguna reacción en la norma tributaria.

2. Hay que indicar que hasta 1999 la única ley que preveía la posibilidad de no diferenciar resultados era la Ley valenciana de 1985 en su artículo 59.4, con la importante salvedad de que todos los resultados se debían destinar a fondos irrepartibles.

3. Véase al respecto M. MONTERO SIMÓ, “Análisis de los elementos esenciales del régimen tributario de las sociedades cooperativas”, *Crónica Tributaria*, n° 101, 2001, pp. 150 a 152.

El carácter irrepartible del Fondo de Reserva Obligatorio y del Fondo de Educación y Promoción (FEP) es otro de los elementos en los que se basan las normas de ajuste en el Impuesto sobre Sociedades y que justifica por una parte, la reducción del 50% de las cantidades destinadas al FRO y del 100% de lo destinado al FEP, ay por otra parte el hecho de que la bonificación del 50% de la cuota afecte a todo tipo de rendimientos cooperativos y extracooperativos. El 100% de los rendimientos extracooperativos se destinan al FRO y si este fondo es irrepartible, tiene sentido que al final, la cooperativa especialmente protegida, solo pague el 17.5% del 50% del resultado extracooperativo.

Si un 50% del FRO se distribuye entre los socios, tratándose de un fondo que se nutre fundamentalmente de resultados extracooperativos, ¿qué justifica que sólo tribute un 50% de los rendimientos que van a parar a este fondo y al 17.5%?

Para dar respuesta a este y otros interrogantes que nos llevan a cuestionarnos algunos aspectos de régimen tributario especial, tal vez haya que remontarse al punto de partida, la Constitución Española de 1978, ya que es fundamental clarificar cual es el modelo de cooperativa digno de protección.

No han faltado voces, en los últimos años, que señalan que algunas de las últimas reformas cooperativas desnaturalizan a la figura de la cooperativa. Se habla de habla de "crisis de la mutualidad" y de la configuración de un tipo de cooperativa cuya causa ya no es la mutualidad, sino una causa mixta mutualística y lucrativa⁴ poniéndose en entredicho, la procedencia de mantener los actuales beneficios fiscales recogidos en la Ley 20/1990 para este nuevo tipo de cooperativa⁵.

Finalmente, y aunque se trate de un tema de menor calado, merece ser mencionado por la simplificación que aporta al cálculo de la cuota del Impuesto sobre Sociedades, la nueva redacción del artículo 58.1 de la Ley estatal.

4. M. L. LLOBREGAT HURTADO afirma que "a la vista de la nueva normativa, no cabe duda que se crea la posibilidad de dos modalidades de cooperativa: las cooperativas con ánimo de lucro y las sin ánimo de lucro, estas últimas serán las que se beneficiarán de las ventajas que el Estatuto Fiscal establece para las cooperativas fiscalmente protegidas". (Régimen económico de las sociedades cooperativas en el marco de la nueva Ley de Cooperativas", ob.cit., p. 212).

5. M. L. LLOBREGAT HURTADO considera que una interpretación a sensu contrario de la Disposición Adicional Novena "permite reconocer la posibilidad de existencia de cooperativas con ánimo de lucro cuando se establece que el régimen aplicable a las sociedades cooperativas calificadas como entidades sin ánimo de lucro será el establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre de Régimen Fiscal de cooperativas consecuentemente las cooperativas sin ánimo de lucro no podrán acogerse al sistema de cooperativas protegidas que regula la mencionada ley fiscal" (ult. ob. cit., p. 194).

En mi opinión, creo que es acertada la conclusión de que las últimas reformas de las leyes sustantivas han diferenciado dos tipos de cooperativas, sin embargo entiendo que no es la disposición Adicional Novena de la Ley de Cooperativas la que introduce esa clasificación a efectos fiscales. La clasificación de la cooperativa como entidad sin ánimo de lucro no tiene efectos fiscales ya que tanto a este tipo de cooperativa como a las que no reciban esta calificación se les aplica la Ley 20/1990. De hecho podemos encontrar una cooperativa no calificada como entidad sin ánimo de lucro que disfrute de mas beneficios fiscales que una cooperativa calificada como entidad sin ánimo de lucro que por cualquier causa no sea cooperativa especialmente protegida.

El cálculo de las cantidades destinadas al FRO y al FEP ha venido complicando la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en concreto la determinación del gasto deducible relativo a las cantidades que la cooperativa destina con carácter obligatorio al FEP (artículo 18 de la Ley 20/1990) y la reducción del 50% de las cantidades que destina obligatoriamente al FRO (artículo 16.5 de la Ley 20/1990).

En la Ley de cooperativas andaluza, al igual que en la mayoría de las leyes cooperativas, al no decirse expresamente nada, el cálculo de las dotaciones al FEP y FRO se realiza sobre los excedentes después de haber calculado la cuota del Impuesto sobre Sociedades, por lo que se plantea el problema de la determinación de esas dotaciones que es posterior al Impuesto pero que tiene una clara incidencia en la determinación de la base imponible.

Para el cálculo de estas dotaciones se emplean normalmente fórmulas matemáticas.

La Ley estatal de cooperativas ha resuelto esta situación en el artículo 58 al establecer en su nº1 que, antes de la consideración del Impuesto sobre Sociedades, se destinará, al menos, el 20% al FRO y el 5% al FEP y en el nº2, que antes de la consideración del Impuesto sobre Sociedades se destinarán, al menos el 50% de los beneficios extracooperativos al FRO.

Con este cambio normativo se modifica la base sobre la que se calculan las dotaciones al ser el resultado antes de impuesto, con evidentes consecuencias respecto al importe de la dotación.

II.2. Beneficios fiscales de las sociedades cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades, regulados en la Ley 20/1990

La Ley 20/1990 clasifica las cooperativas a efectos fiscales, en cooperativas especialmente protegidas, cooperativas protegidas y cooperativas no protegidas. Aunque de forma expresa en su artículo 2 solamente se refiere a cooperativas protegidas y especialmente protegidas, el hecho de que una cooperativa pierda la condición de cooperativa por incurrir en alguna de las causas del artículo 13 de la Ley 20/1990 sin que ello implique su descalificación administrativa, conlleva la existencia de una tercera categoría, la de cooperativas no protegidas.

Toda cooperativa legalmente constituida y que no incurra en ninguna de las causas que contempla el artículo 13 de la Ley de régimen fiscal cuenta con un nivel mínimo de protección fiscal.

Las cooperativas de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, de consumidores y usuarios e integrales que cumplan unos requisitos específicos, gozan de un nivel superior de protección.

Por otra parte, existen una serie de normas que se aplican a toda cooperativa aunque incurra en alguna causa de pérdida de la condición de protegida, se trata de las normas de ajuste que son aplicables a toda cooperativa (artículo 6.2 Ley 20/1990).

II. 2.1. Beneficios fiscales reconocidos a cooperativas protegidas

a) Tipo de gravamen reducido

El artículo 33 de la Ley 20/1990 regula dos tipos de gravamen diferenciados a aplicar a dos bases imponibles distintas:

1º La base imponible positiva o negativa, correspondiente a los resultados cooperativos, que tributará al 20 por 100, si la cooperativa es protegida. Con excepción de las cooperativas de crédito, en las que dicha base tributará al 26 por 100⁶.

2º La base imponible positiva o negativa, correspondiente a los resultados extracooperativos, que tributará al tipo general.

La suma algebraica de las cantidades anteriores tendrá la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva (artículo 23 Ley 20/1990).

Esta técnica tributaria, puede dar lugar a cargas tributarias superiores a las que procederían si se aplicase el régimen general⁷.

Igualmente se puede producir la eliminación total de las cargas tributarias pese a existir un determinado aumento de capital fiscal. De manera que, una cooperativa con base imponible positiva derivada de resultados positivos cooperativos superior a la base imponible negativa derivada de resultados extracooperativos, puede no devengar cuota tributaria alguna.

La aplicación de dos tipos de gravamen distintos para cooperativas protegidas y especialmente se halla en estrecha conexión con la división que se realiza de la base imponible separándose los resultados cooperativos de los extracooperativos.

Hasta 1997 las únicas cooperativas que podían contabilizar conjuntamente sus resultados eran las cooperativas de crédito. La Ley fiscal admitía que desde el punto de vista sustantivo, las cooperativas de crédito no diferenciaban categorías de resultados al no constituir esta circunstancia causa de pérdida de la condición de cooperativa protegida.

El no discriminar entre ambos tipos de resultados impide a las cooperativas de crédito disfrutar del beneficio fiscal del tipo de gravamen de reducido del 25%⁸ pero al no perder la cooperativa su condición de protegida, no le impide disfrutar de otros beneficios fiscales como la libertad de amortización del artículo 33.3 Ley 20/1990.

Para el resto de cooperativas, tal y como se ha señalado anteriormente, la contabilización conjunta es causa de pérdida de la condición de cooperativa protegida.

Solución distinta a la adoptada por la Ley estatal fue la que en 1997, adoptaron las tres normas forales vascas reguladoras del régimen fiscal de las cooperativas.

6. Artículo 40 Ley 29/1990

7. E. SANZ GADEA indica que en el caso de que una cooperativa que pierda en las actividades cooperativizadas con los socios una suma igual a la que gana en actividades con no socios, soportará una cuota mayor a la que hubiera soportado en régimen general. (*Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*, tomo II, Centro de Estudios Financieros, 1988, p. 1.562).

8. Sobre régimen fiscal de las cooperativas de crédito, véase M PILAR ALGUACIL MARÍ, "Tratamiento de las cooperativas de crédito", *Revista jurídica de Economía Social y cooperativa* CIRIEC.-España., n° 12, octubre, 2001, pp. 51 a 83.

En estas leyes se establece, para las cooperativas protegidas y especialmente protegidas, un tipo gravamen único del 21 por 100 (artículo 26.2 en las tres normas) aplicable a todo tipo de rendimiento. Se ha suprimido en estas leyes la norma reguladora de la fragmentación de la base imponible.

La solución adoptada por la legislación vasca es cierto que simplifica el cálculo del impuesto, y que no dificulta la aplicación de la norma sustantiva pero, sin lugar a dudas, al asumir la no diferenciación de categorías de resultados está protegiendo fiscalmente un modelo de cooperativa cuyos perfiles son cada vez más difusos, asemejándose en muchos aspectos a las sociedades capitalistas.

b) Libertad de amortización

El artículo 33.3 de la Ley 20/1990 contempla la posibilidad de que las cooperativas disfruten en el Impuesto sobre Sociedades de libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de cooperativas y Sociedades Anónimas laborales del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, o en su caso de las Comunidades Autónomas”.

Nos hallamos ante un beneficio que no supone una minoración de la cuota sino un anticipo del gasto

Las Sociedades Anónimas Laborales venían disfrutando de este beneficio por lo que la Ley 20/1990 equipara las cooperativas a aquellas.

Se trata de un beneficio fiscal de carácter temporal, el cual pueden disfrutar las cooperativas durante tres años, comenzándose el cómputo de los mismos desde la fecha de inscripción en el Registro público correspondiente.

La cantidad máxima fiscalmente deducible, en concepto de libertad de amortización, una vez practicada la amortización normal del ejercicio, que se cuantifica en el importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aportaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y las participaciones en resultados del personal asalariado. En el ejercicio en que la cooperativa tenga resultados cooperativos negativos no puede acogerse a este beneficio.

La libertad de amortización es compatible con la deducción por reinversión a la que se hará alusión más adelante.

II.2.2. Beneficios concedidos a las cooperativas especialmente protegidas

Las cooperativas especialmente protegidas, además de gozar de todos los beneficios reconocidos a las cooperativas protegidas, disfrutaban de una bonificación en la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

Con anterioridad a la Ley 20/90, esta bonificación se aplicaba a todas las cooperativas protegidas pasando, a partir de la misma a aplicarse a cinco clases de cooperativas y actualmente a seis, al haberse incrementado el número de cooperativas especialmente protegidas con la incorporación de las cooperativas integrales⁹.

9. Disposición Adicional Octava de la Ley 27/1999, de 16 de julio, General de Cooperativas.

Las cooperativas de segundo y ulterior grado que asocien a cooperativas especialmente protegidas también disfrutarán de los beneficios fiscales aplicables a éstas últimas¹⁰.

a) La bonificación en la cuota del Impuesto sobre Sociedades

La Ley 20/1990 regula en su artículo 34, como beneficio fiscal específico reconocido a las cooperativas especialmente protegidas “una bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra a que se refiere le artículo 23 de esta Ley”.

El artículo 23 dispone que “la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, tendrá la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva”¹¹.

Por lo que la bonificación será del 50 por 100 de una cuota constituida tanto por rendimientos cooperativos como por rendimientos extracooperativos.

El porcentaje de la bonificación se incrementa en determinados supuestos:

a) La bonificación alcanzará el 90 por 100 de la cuota cuando se trate de una cooperativa de trabajo asociado fiscalmente protegida que integre al menos un 50 por 100 de socios minusválidos, que acrediten en el momento de constituirse la cooperativa, que se hallaban en situación de desempleo. Esta bonificación es temporal, solo se disfrutará de la misma durante los cinco primeros años de actividad social, siempre que se mantenga el porcentaje referido de socios¹².

b) La bonificación será del 80 por 100 cuando se trae de cooperativas agrarias especialmente protegidas, calificadas como explotaciones asociativas prioritarias¹³.

Si comparamos esta regulación con la que establecía el artículo 26. b) vigente a la entrada en vigor de la Ley 20/1990 y derogado por ésta¹⁴, podemos afirmar que existe una ampliación del ámbito objetivo de aplicación de la bonificación.

En la regulación anterior a la Ley 20/1990 se establecían dos exigencias: una de tipo subjetivo, la cooperativa tiene que ser cooperativa protegida y otra de tipo objetivo la bonificación sólo recae sobre determinado tipo de rendimientos. La Ley 20/1990 solamente exige que estemos ante una cooperativa especialmente protegida.

10. Artículo 35.3: “Cuando las cooperativas asociadas sean protegidas y especialmente protegidas, además de los beneficios fiscales previstos en el apartado 33, disfrutarán de la bonificación contemplada en el apartado segundo del artículo 34, que se aplicará, exclusivamente sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas cooperativas especialmente protegidas”.

11. La cuota sobre la que se aplica la bonificación es la íntegra y no como ocurría en la legislación anterior la que resulte de minorar la cuota íntegra en las deducciones por doble imposición.

12. Disposición Adicional Tercera de la Ley 20/1990.

13. La bonificación se regula en el artículo 14 de la Ley 19/1995, de 4 de julio de 1995, de Modernización de Explotaciones Agrarias

El artículo 15 de la misma Ley añade “La condición de explotación prioritaria, a los efectos de la obtención de beneficios fiscales en esta Ley, se acreditará mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma respectiva (. .).”.

14. Véase Disposición Final Primera de la Ley 20/1990.

Nos hallamos ante un beneficio fiscal que recae tanto sobre resultados cooperativos como extracooperativos. No deja de sorprender en el conjunto de la Ley 20/1990, que esta bonificación recaiga sobre rentas obtenidas al margen del principio mutual, cuando realmente hubiera sido fácil establecer una bonificación que solo recayera sobre resultados cooperativos, máxime después del esfuerzo técnico realizado por el legislador fiscal a la hora de regular la base imponible.

En nuestra opinión al legislador fiscal se le planteaban dos alternativas: 1º Fomentar las sociedades cooperativas, disminuyendo su carga fiscal, admitiendo e incluso potenciando su naturaleza híbrida o peculiar y considerando por ende que, cualquier operación admitida por la norma sustantiva es una operación de la cooperativa digna de protección.

2º Considerar que lo esencial o lo peculiar en la cooperativa es el hecho de que realice operaciones de las que dan lugar a lo que la norma denomina resultados cooperativos, considerando que la cooperativa se equipara al resto de sociedades capitalistas respecto a las operaciones que dan lugar a resultados extracooperativos.

Del estudio de la Ley 20/90 hemos constatado que el legislador se decantó por la segunda alternativa, sin embargo respecto a la bonificación consideramos, se impuso la primera.

b) La exención en Impuesto sobre Sociedades de las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

El artículo 36.b) de la Ley 20/1990, actualmente en vigor, establece las Uniones, Federaciones y confederaciones de Cooperativas gozarán de una “exención del Impuesto sobre Sociedades en los términos establecidos en el capítulo XV del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”¹⁵.

En el Título VII del Capítulo XV se regula el régimen de entidades parcialmente exentas, incluyéndose en el artículo 133 en el que se regula las entidades que disfrutará de ese régimen a las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

La norma sustantiva regula estas tres figuras, reconociendo el derecho de las cooperativas a “asociarse libre y voluntariamente en uniones, federaciones y confederaciones para la defensa y promoción de sus intereses, sin perjuicio de poder acogerse o otra fórmula asociativa conforme al derecho de asociación” (artículo 117 Ley de Cooperativas 27/1999).

Entre las funciones que corresponde desempeñar a estas entidades destacamos:

a) representar y defender los intereses generales de las cooperativas y de sus socios ante las Administraciones públicas y ante cualquiera otras personas físicas y jurídicas, y ejercer en su caso las acciones legales pertinentes; b) fomentar la promoción y formación cooperativa; c) ejercer la conciliación en los conflictos surgidos

15. La redacción actual de este artículo fue introducida en la Disposición Final Segunda de la Ley 43/1995.

entre sociedades cooperativas o entre éstas y sus socios; d) organizar servicios de asesoramiento, auditoría; etc.

Respecto al ámbito objetivo de aplicación de la exención, el artículo 134 declara exentas las siguientes rentas:

“a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en el cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto social o finalidad específica”.

III. LOS BENEFICIOS FISCALES APLICABLES A LAS COOPERATIVAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

El régimen especial de empresas de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades está constituido por una serie de incentivos fiscales que se aplican a aquellas sociedades cuyo importe neto de cifra de negocios en el ejercicio anterior no sea superior a 5.000.000 euros. Cuando la sociedad sea de nueva creación se tomará como referencia el primer periodo impositivo en que efectivamente se desarrolle la actividad.

Los incentivos fiscales que se contemplan en este régimen (excepto el relativo al tipo de gravamen del que hablaremos más adelante) son compatibles con el régimen fiscal especial de las sociedades cooperativas cuya cifra total de negocios no supere el mencionado límite¹⁶.

La aplicación de los incentivos fiscales viene delimitada mediante la cifra de negocios, concepto que no define la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Acudiendo al derecho supletorio, el Texto Refundido de Sociedades Anónimas define la cifra de negocios como los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondiente a la actividad ordinaria de la sociedad, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el IVA y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios.

A la hora de considerar la cifra de negocios de una cooperativa habría que incluir tanto el importe de las ventas y prestaciones de servicios a socios como a terceros no socios. No forman parte de la cifra de negocios: las unidades de productos consu-

16. Resolución de la Dirección General de Tributos de 30-10-2000.

midos para la propia empresa, ni trabajos realizados para la misma, subvenciones de capital, ingresos financieros derivados de ventas a plazos, el IVA y los impuestos especiales.

Por otra parte constituyen componentes negativos para el cálculo de la cifra de negocios, los importes de las devoluciones de ventas, los rappels sobre ventas o prestaciones de servicios y los descuentos comerciales¹⁷.

Los beneficios fiscales de los que pueden disfrutar las cooperativas de reducida dimensión son los siguientes:

III.1. Libertad de amortización asociada a un incremento de la plantilla (artículo 123 Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Los elementos de inmovilizado material nuevos podrán ser amortizados libremente siempre que durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del periodo impositivo en el que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa, se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores y se mantenga el incremento durante un periodo adicional de otros 24 meses.

La cuantía de la inversión que puede beneficiarse de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar 90.151,82 por el incremento de la plantilla calculado con dos decimales.

Se trata de un beneficio fiscal que trata de fomentar la inversión en activos productivos acompañada del simultáneo incremento de los puestos de trabajo. Este incentivo puede encontrar limitaciones a la hora de ser disfrutado por las cooperativas. El motivo de estas es la propia limitación con la que la cooperativa se encuentra a la hora de contratar trabajadores no socios¹⁸.

Las circunstancias que tienen que darse para poder disfrutar de este incentivo son:

1º Inversión en elementos patrimoniales del inmovilizado material nuevos. La Ley del Impuesto sobre Sociedades no condiciona el uso que se le dé a estos bienes.

2º Los elementos patrimoniales deben ser puestos a disposición¹⁹ de la entidad en el periodo impositivo en el que goce de la calificación de empresa de reducida dimensión.

Cuando la puesta a disposición y la entrada en funcionamiento del bien no coincidan en el mismo periodo impositivo, será de aplicación el incentivo fiscal en el segundo de ellos.

17. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas emitió una Resolución (16-5-1991) en la que fijó los criterios para la delimitación del importe de la cifra de negocios.

18. Véase artículo 80.7 y artículo 95.3 Ley 27/1999, de cooperativas.

19. La Administración Tributaria viene identificando puesta a disposición con entrega. En el caso de bienes inmuebles, el otorgamiento de la correspondiente escritura equivale a la entrega de la cosa, salvo que de la misma resulte lo contrario (Resolución de la Dirección General de Tributos de 10-2-99; Resolución de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 5-11-98).

3º Durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del periodo impositivo en el que los elementos adquiridos entren en funcionamiento debe existir un incremento de la plantilla media total de la empresa respecto de la plantilla media total de los doce meses anteriores.

4º El incremento debe mantenerse durante un periodo adicional de otros 24 meses.

Cuando la cooperativa realiza una inversión no conoce exactamente el importe de la cantidad máxima que puede ser objeto de libertad de amortización ya que éste dependerá de la cuantía del incremento de la plantilla y de su mantenimiento. Por lo tanto, la cuantía de la amortización inicialmente aplicada puede no ser correcta, por ello el artículo 123.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que en el supuesto en que se incumpla con la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a la regularización, es decir, a ingresar la cuota íntegra que hubiera correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.

La libertad de amortización unida a la creación de empleo es incompatible con otros beneficios fiscales, en concreto con la bonificación por actividades exportadoras (artículo 32.1 de la Ley 43/1995), la deducción por actividades de exportación (artículo 34 de la Ley 43/1995), deducción por inversiones en producciones cinematográficas y edición de libros, reinversión de beneficios extraordinarios (derogada a partir del 1 de enero de 2002), el beneficio fiscal de las empresas de reducida dimensión relativo a la aceleración de la amortización de bienes objeto de reinversión y con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

III.2. Libertad de amortización para bienes de escaso valor (artículo 124 Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Pueden amortizarse libremente los elementos del inmovilizado material cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros. hasta un importe máximo total 12.020,24 euros por ejercicio.

Se trata de un beneficio fiscal que simplifica la gestión administrativa de la empresa.

Si el bien no supera el importe de 601,01 euros podrá amortizarse libremente en su integridad, si supera el citado valor no podrá ser objeto de libertad de amortización ninguna cantidad.

Este beneficio fiscal no es incompatible con ningún otro beneficio.

III.3. Amortización acelerada de inmovilizado material nuevo e inmovilizado inmaterial (artículo 125 Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Los bienes de inmovilizado material nuevo podrán amortizarse en función de lo que resulte de multiplicar el coeficiente máximo de amortización lineal según tablas por 1,5.

La aplicación de este incentivo fiscal está vinculada al sistema de amortización lineal máximo previsto en las tablas, por lo tanto este incentivo se podrá aplicar

cuando la empresa amortice fiscalmente los elementos mediante alguno de los sistemas que toman como referencia las tablas²⁰.

El artículo 125.2 de la Ley 43/1995 dispone que este beneficio fiscal es compatible con cualquier otro que pudiera recaer sobre el bien cuya amortización se acelera.

Respecto a la aceleración de la amortización del inmovilizado inmaterial podrá incrementarse hasta en un 150% siempre que se cumplan los requisitos del artículo 11.4 y 5. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Se consideran elementos patrimoniales de inmovilizado inmaterial, el fondo de comercio, las marcas, derechos de traspaso y el resto de elementos patrimoniales de inmovilizado patrimonial que tengan fecha cierta de extinción.

III.4. Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión (artículo 127 Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Cuando el elemento de inmovilizado material sea objeto de una reinversión realizada en los plazos que establece el artículo 36 ter. de la Ley 43/1995²¹ se podrá amortizar según el coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas.

La transmisión en virtud del cual la cooperativa se desprenda del bien que será objeto de renovación o sustitución tiene que ser a título oneroso. Si la reinversión es inferior al importe obtenido por la transmisión la aceleración de las amortizaciones se aplicará sobre el importe reinvertido.

La Ley 18/2002 de 18 de julio, de cooperativas catalana, en su artículo 64.2 f) y la Ley estatal califican como resultados cooperativos las plusvalías obtenidas por la enajenación de los elementos de inmovilizado material o inmaterial destinados al cumplimiento del objeto social, si se reinvierte la totalidad de su importe en nuevos elementos del inmovilizado material o inmaterial, igualmente afectos al cumplimiento del objeto social, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores siempre que permanezca en su patrimonio, excepto las pérdidas justificadas, hasta que finalice su periodo de amortización.

20. Los sistemas de amortización que de acuerdo con el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades utilizan como referencia las tablas oficialmente aprobadas son:

1º Sistema de amortización según las tablas oficialmente aprobadas

2º Sistema de amortización degresiva mediante la aplicación de un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortizar.

3º Sistema de amortización de los números dígitos.

4º Plan de amortización formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria.

5º Amortización mediante la prueba de la efectividad de la depreciación

21. La reinversión podrá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración Tributaria a propuesta del sujeto pasivo. La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice (artículo 36.ter.4 a) Ley 43/1995).

Los requisitos que se deben cumplir para calificar la plusvalía como rendimiento cooperativo coinciden con los requisitos exigidos para poder disfrutar la cooperativa de la deducción por reinversión y de la aceleración de la amortización por reinversión beneficios fiscales compatibles.

III.5. Dotación por posibles insolvencias de deudores.

Se trata de una dotación para la cobertura del riesgo derivado de posibles insolvencias hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo. No todos los deudores que existan al cierre del ejercicio integran la base sobre la que se calcula esta provisión global, quedan fuera los deudores sobre los que se hubieran dotado provisiones de forma individualizada según los criterios generales de la Ley del Impuesto y aquellos deudores para los que no serían deducibles las dotaciones a la provisión para insolvencias de tráfico.

Esta dotación aplicable a las cooperativas de reducida dimensión afecta tanto a los resultados cooperativos como extracooperativos.

III.6. Tipo de gravamen

El artículo 127 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción actual, regula el tipo de gravamen aplicable a las empresas de reducida dimensión en los siguientes términos: “Las entidades que cumplan las previsiones del artículo 122 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto cuando de acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general: a) Por la parte de base imponible comprendida entre cero y 9.0151.82 euros, al tipo del 30 por 100. b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 35 por 100 (...)”.

Al hablarse de “entidad” y no de rendimientos que tributan a un tipo diferente del general y encontrarnos con que las cooperativas protegidas y especialmente protegidas aparecen reguladas en el artículo 26, disponiéndose que sus resultados cooperativos tributan al 20 por 100, consideramos que el artículo 127 bis está eliminando la posibilidad de que las cooperativas protegidas y especialmente protegidas puedan disfrutar en las condiciones que el propio artículo dispone de un tipo reducido que se aplicará sobre resultados extracooperativos.

Por otra parte, las cooperativas no protegidas pueden disfrutar del mencionado tipo de gravamen del 30 por 100, ya que no son entidades que disfruten de tipo reducido regulado en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En los supuestos de pérdida de la condición de cooperativa protegida por no contabilización separada (así como en el resto de supuestos de pérdida de la condición de cooperativa protegida, las cooperativas podrán disfrutar respecto a la base imponible, integrada por todo tipo de resultados (fruto de operaciones con socios, con terceros, beneficios extraordinarios) y comprendida entre 0 y 9.0151,82 euros, del tipo reducido del 30 por 100

En las leyes de régimen fiscal de las sociedades cooperativas vascas se establece que aquellas cooperativas de reducida dimensión que cumplan con los requi-

sitos previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para ser consideradas pequeñas empresa, se les aplicará en el mencionado impuesto el tipo del 19 por 100, en los términos y con las condiciones previstas en el artículo 29.1.b) de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

III.7. Deducción para el fomento del uso de las nuevas tecnologías para las empresas de reducida dimensión

Se trata de un incentivo fiscal aplicable a empresas de reducida dimensión que trata de fomentar el que las empresas mejoren su acceso y presencia en Internet, el desarrollo del comercio electrónico y la mejora de los procesos mediante la incorporación de tecnologías de la información y de las comunicaciones.

Se concede a las sociedades una deducción en la cuota del 10% del importe de las siguientes inversiones y gastos²²:

1º Inversiones y gastos relacionados con el acceso a Internet.

2º Inversiones y gastos relacionados con la presencia en Internet.

3º Inversiones y gastos relacionados con el comercio electrónico.

4º Inversiones y gastos relacionados con la incorporación de los gastos relacionados con la tecnología de la información y de las comunicaciones a los procesos empresariales.

Tiene que tratarse de gastos del ejercicio y no de aplicaciones del Fondo de Educación y Promoción.

Las cantidades no deducidas correspondientes al ejercicio derivadas de esta deducción podrán deducirse en los diez periodos inmediatos y sucesivos.

IV. LA NUEVA DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN

La Ley del Impuesto sobre Sociedades hasta enero de 2002, contemplaba en su artículo 20 el diferimiento de plusvalías por reinversión. En concreto, se refería al diferimiento de las rentas positivas que se pusieran de manifiesto en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales de inmovilizado material e inmaterial y de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios, siempre y cuando se reinvirtiera el importe de la transmisión.

Los requisitos que tenían que cumplirse eran los siguientes:

1º Que se reinvirtiera en cualquiera de los elementos mencionados.

2º La reinversión se tenía que llevar a cabo dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

22. El artículo 33 bis de la Ley 43/1995 contiene una lista cerrada de las actividades que generan el derecho a la deducción.

3º El bien debía permanecer en el patrimonio de la sociedad durante el periodo de imputación de las rentas diferidas a no ser que su vida útil fuera inferior.

El plazo para imputar la renta positiva diferida era: a) siete ejercicios a contar desde que finalizo el plazo para llevar a cabo la reinversión (tres años desde el cierre del periodo impositivo en el que se produjo la transmisión); b) o si se adquiría un bien amortizable, durante los periodos impositivos en que se amortizara el bien objeto de reinversión, a elección del sujeto.

Respecto a este beneficio fiscal cabía plantearse su compatibilidad con la reducción en la base imponible del 50% de las cantidades destinadas al FRO. La situación era la siguiente: sólo tributaba el 50% de la plusvalía generada por la transmisión onerosa por lo que no cabía diferimiento del 100% de la plusvalía.

Sólomente se podía aplicar el diferimiento por reinversión a un 50% del beneficio extraordinario. Sería absurdo pensar en diferir una renta que no tributa.

Por lo tanto, si la cooperativa reinvertía en inmovilizado material o inmaterial podría acogerse al diferimiento del 50% de la renta positiva, en el periodo permitido por el artículo 20 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

Esta situación ha pasado a ser transitoria desde que la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, derogara el artículo 20, introduciendo una nueva deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 36 ter. de la Ley 43/1995)

La nueva deducción en la cuota por reinversión está constituida por el 17% de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales, e integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen, a condición de reinversión.

Se trata de una deducción aplicable a cualquier tipo de sociedad contemplada dentro del régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 36 ter añade que “la deducción será del 7% y del 2% cuando la base imponible tribute a los tipos del 25% y del 20%, respectivamente”.

Actualmente las únicas sociedades que tributan al 20% son las cooperativas protegidas y especialmente protegidas y este tipo reducido sólo se aplica a parte de sus rendimientos en concreto a los resultados cooperativos. Por lo que cabe preguntarse ¿en qué medida es aplicable el porcentaje reducido del 2% a las cooperativas?

Como se ha señalado en las sociedades cooperativas existen dos bases imponibles y solo una de ellas tributa al 20%, la constituida por resultados cooperativos. Precisamente las rentas positivas de transmisiones onerosas de elementos del inmovilizado, tal y como indica el artículo 22 de la Ley 20/1990, constituyen resultados extracooperativos y por lo tanto, tributan al 35%.

El artículo 36 ter. dice textualmente que “la deducción será del 7% y del 2% cuando la base imponible tribute a los tipos del 25% y del 20%, respectivamente y este tipo de rendimientos tributa al 35%.

De una interpretación literal del artículo 36 ter. podemos deducir que las cooperativas pueden disfrutar de una deducción de un 17%, en vez de un 2%, de la renta positiva imputada en la base imponible.

Como se ha indicado anteriormente, la Ley de cooperativas estatal y algunas leyes autonómicas²³ incluyen entre los resultados cooperativos “las plusvalías obtenidas por la enajenación de los elementos del inmovilizado material o inmaterial destinados al cumplimiento del objeto social, si se reinvierte la totalidad de su importe en nuevos elementos del inmovilizado material o inmaterial, igualmente afectos al cumplimiento del objeto social, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, siempre que permanezcan en su patrimonio, excepto pérdidas justificadas, hasta que finalice su periodo de amortización”.

La calificación desde el punto de vista sustantivo de estas plusvalías como resultados cooperativos no ha sido secundada por la norma fiscal la cual continua calificándolos, exista o no reinversión como resultados extracooperativos. Por lo tanto estos resultados tributan en la base imponible extracooperativa al 35%.

El apartado 6 del artículo 36 ter. regula las incompatibilidades o supuestos en los que no procede la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. En concreto se refiere a los siguientes:

1º Cuando la transmisión se realice entre sociedades que forman un grupo de sociedades.

2º Cuando la renta obtenida por la transmisión haya generado derecho a practicar deducción por doble imposición.

3º Cuando sean deducibles los gastos derivados de la adquisición o utilización posterior de los elementos transmitidos.

4º Cuando los elementos en los que se materialice la reinversión se amorticen libremente o den derecho a practicar en la base o en la cuota íntegra alguna de las deducciones o reducciones prevista en la ley del Impuesto sobre Sociedades

La deducción por reinversión es incompatible con la libertad de amortización que pueden disfrutar las cooperativas respecto a los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de cooperativas. También es incompatible con la libertad de amortización unida a la creación de empleo.

23. Art. 57.3 b) de la Ley 27/1999 y artículo 64.1 f) de la Ley 18/2002.

BIBLIOGRAFÍA

- ALGUACIL MARÍ, P.: "Tratamiento fiscal de las cooperativas de crédito", *Revista jurídica de Economía Social y cooperativa*, Ciriec- España, nº 12, octubre 2001, pp. 51-83
- ALONSO RODRIGO, E.: "Reflexiones sobre las posibles implicaciones fiscales de la nueva regulación cooperativa", *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, nº 32, 1999-I, pp.293-309
- CAPARRÓS NAVARRO, A.: "Impactos fiscales de la nueva Ley estatal de cooperativas", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, nº 33, 2001, pp. 15-80
- FAJARDO GARCÍA, I.G. Y VAÑÓ VAÑÓ, M.J.: "La Reforma de la legislación cooperativa: cuadro comparativo", *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, Ciriec- España, nº 29, 1998, pp. 165-188
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, I. Y SIEIRO CONSTENLA, M.: "Fiscalidad de las entidades cooperativas tras la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas", *Carta Tributaria*, monografías, nº 3, 2002, pp.2-16
- LLOBREGAT HURTADO, M.L.: "Régimen económico de las sociedades cooperativas de 16 de julio de 1999", *Revista de Derecho de Sociedades*, nº 13, 1999, pp.190-228
- MONTERO SIMÓ, M.: "Análisis de los elementos esenciales del régimen tributario de las sociedades cooperativas", *Crónica Tributaria*, nº 101, 2001, pp.131-171
- PATOR SAMPERE, C.: "Principales novedades de la nueva ley 27/1999 de 16 de julio de sociedades cooperativas", *Revista de Derecho de Sociedades*, nº 13, 1999, pp.229-247
- SERRA GUTIÉRREZ, A.: *Empresas de reducida dimensión. Incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades*, Madrid: Francis Lefebvre, 2000.