

## Comentarios al Proyecto de Norma Foral sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

(Bilbao, mayo 1997)

José Luis Vivanco Mugarza

### Resumen

*El artículo nos ofrece una visión completa del Proyecto de Norma Foral sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas aprobado por la Diputación Foral de Bizkaia, comparándolo con el previsto en la todavía vigente Norma Foral 9/1991, de 17 de diciembre.*

### 1.- Introducción

El Proyecto de Norma Foral reguladora del régimen fiscal de Cooperativas, aprobado recientemente por la Diputación Foral de Bizkaia, no verá la luz, previsiblemente, hasta el próximo otoño, una vez se reanude la actividad legislativa de las Juntas Generales tras el inevitable parón estival.

Al objeto de comentar en estas líneas los aspectos más relevantes del mencionado Proyecto, comenzaremos por destacar las novedades que se mencionan en su preámbulo:

–*Se incorporan al grupo de las cooperativas especialmente protegidas, las cooperativas de enseñanza, tanto de padres como de profesores e integrales.*

–*Se reconoce por primera vez en el ámbito tributario la figura de las cooperativas mixtas, posibilitando de esta forma que puedan acceder a los beneficios que otorga la protección fiscal.*

–*Se regulan por primera vez en el ámbito tributario las participaciones especiales.*

–*Se regula el régimen tributario de los grupos de cooperativas.*

–*Constituye también una importante novedad el beneficioso tratamiento fiscal previsto para las aportaciones destinadas al saneamiento financiero de las cooperativas, así como a la promoción y desarrollo de las mismas, incentivándose de este modo los mecanismos de solidaridad intercooperativa.*

–*Se suavizan los requisitos para que las cooperativas de nueva creación especialmente protegidas puedan gozar de la reducción de la base imponible prevista en el Impuesto sobre Sociedades.*

–*Se rompe con el antiguo sistema de diferenciación en el Impuesto sobre Sociedades, entre resultados cooperativos y resultados extracooperativos. 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. De esta forma, también se simplifica la liquidación en el momento de calcular la compensación de pérdidas, sustituyéndose la antigua compensación de cuotas por el régimen de compensación de bases imponibles, o en el de liquidar el Impuesto cuando se trata de grupos de sociedades cooperativas.*

–*Esta no diferenciación entre resultados de un tipo y otro, solicitada reiteradamente por las distintas instituciones que asocian a las cooperativas en Euskadi, hace que se modifique el tratamiento fiscal de las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción Cooperativa (antes fondo de educación y promoción social).*

–Se prevé un tipo reducido en el propio Impuesto sobre Sociedades para las pequeñas cooperativas promocionando, de este modo, esta modalidad tan importante de autoempleo en nuestro Territorio Histórico.”

La presentación de este Proyecto de Norma Foral obedece, sin duda, a tres motivos fundamentales: la nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades, la modificación de la normativa sustantiva recogida en la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi y la promulgación de las normas forales reguladoras del régimen fiscal de cooperativas en los Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa.<sup>1</sup>

Conocidos cuáles son los aspectos que el legislador considera más relevantes y los principales motivos que inspiran la reforma, pasaremos sin más a analizar el Proyecto, para lo cual seguiremos el esquema siguiente. Tras analizar los aspectos generales, repasaremos la tributación en los diferentes impuestos distinguiendo entre el régimen fiscal de las cooperativas protegidas del de las cooperativas especialmente protegidas. A continuación analizaremos los aspectos más relevantes referidos a cooperativas de segundo grado, uniones y federaciones de cooperativas, cooperativas de crédito y grupos de cooperativas.

## 2.- Aspectos generales, clasificación y requisitos.

El Proyecto regula el régimen fiscal de las cooperativas para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 1997 –salvo que, además, hayan concluido con anterioridad a su entrada en vigor, en cuyo caso podrán optar por aplicar el régimen anterior–, dejando que sea la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades la que se aplique en todo lo no regulado específicamente para las mismas.

### 2.1. Clasificación.

El Proyecto conserva la clasificación de las distintas categorías de cooperativas que figura en la todavía vigente Norma Foral 9/1991, de 17 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

- |  |   |                         |                                       |
|--|---|-------------------------|---------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>–Cooperativas fiscalmente protegidas.....</li> <li>–Cooperativas no protegidas</li> </ul> | <table border="0"> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; padding-left: 5px;">Cooperativas protegidas</td> </tr> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; padding-left: 5px;">Cooperativas especialmente protegidas</td> </tr> </table> | Cooperativas protegidas | Cooperativas especialmente protegidas |
| Cooperativas protegidas  |   |                         |                                       |
| Cooperativas especialmente protegidas  |   |                         |                                       |

### 2.2. Consideración de cooperativa protegida.

No se modifica tampoco el concepto de **cooperativa protegida** estableciéndose que lo serán las que se ajusten a las disposiciones de la Ley sustantiva a la que estén sometidas y que no incurran en ninguna de las causas de pérdida de esta condición previstas en el Proyecto.

### 2.3. Consideración de cooperativa especialmente protegida.

La consideración de **cooperativa especialmente protegida** se configura por el cumplimiento de tres requisitos:

- a) Ser cooperativa de primer grado.
- b) Tener la consideración de cooperativa protegida.
- c) Pertenecer a alguna de las categorías que establece el Proyecto.

Es en este aspecto donde encontramos alguna novedad con respecto al régimen actual, en general son cambios de denominación para ajustar la norma fiscal a la sustantiva, pero también, la desaparición, dentro de esta categoría, de las cooperativas del mar y la inclusión dentro de ella de las cooperativas de enseñanza, con la extensión mencionada en el preámbulo arriba transcrito.

<sup>1</sup> En Álava: NF 16/1997, de 9 de junio, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y en Gipuzkoa: NF 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

En definitiva el Proyecto considera especialmente protegidas a las:

- Cooperativas de trabajo asociado.
- Cooperativas agrarias.
- Cooperativas de explotación comunitaria (antes de explotación comunitaria de la tierra).
- Cooperativas de consumo (antes cooperativas de consumo o de consumidores y usuarios).
- Cooperativas de enseñanza.

#### **2.4. Requisitos de las cooperativas especialmente protegidas.**

##### 2.4.1. Cooperativas de trabajo asociado.

Los requisitos que se contemplan en el Proyecto son muy similares a los que figuran en la Norma Foral 9/1991, de 17 de diciembre, si bien en el Proyecto no se pormenoriza, como se hace en la Norma Foral, la forma de calcular los porcentajes de personal, lo cual hace suponer que será necesario un desarrollo reglamentario, sobre todo teniendo en cuenta el cambio sufrido en el mercado de trabajo y en las formas de contratación que hará que los supuestos que hayan de regularse sean más de los que ahora se regulan.

##### 2.4.2. Cooperativas agrarias.

Los requisitos que se recogen en el Proyecto son los mismos de los de la Norma Foral con la única diferencia de que el límite de las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los bienes de naturaleza rústica propiedad de cada cooperativista pasa de 6,5 a 10 millones de pesetas.

##### 2.4.3. Cooperativas de explotación comunitaria.

En este caso los requisitos que se contemplan en el Proyecto presentan tres diferencias con respecto a la Norma Foral.

- a) El número de trabajadores con contrato laboral que puede tener la cooperativa sin perder su condición, pasa del 20 al 30 por 100 del total de socios de la misma.
- b) Al igual que en el caso de las de trabajo asociado, nada se dice sobre el cómputo de este porcentaje.
- c) El límite de las bases imponibles de los bienes de naturaleza rústica cedidos a la cooperativa pasa, como en las agrarias, de 6,5 a 10 millones de pesetas.

##### 2.4.4. Cooperativas de consumo.

Los requisitos del Proyecto no contemplan diferencia alguna digna de consideración con respecto a lo que, para las cooperativas de consumo o de consumidores y usuarios, establece la Norma Foral vigente.

##### 2.4.5. Cooperativas de enseñanza.

Son esta clase de cooperativas las que constituyen una novedad con respecto a la regulación anterior pues no se contemplaban dentro de las especialmente protegidas.

Para conseguir esta calificación deben reunir los requisitos que a continuación se citan:

a) Deben desarrollar actividades docentes en cualquier nivel y/o rama de conocimiento, no siendo motivo de pérdida de la condición la realización de actividades y servicios extraescolares siempre que tengan el carácter de complementarios y coadyuven a las actividades docentes.

b) Pueden asociar a:

- Alumnos o padres de alumnos.

En este caso deben cumplir los requisitos establecidos para las cooperativas de consumo en cuanto a retribuciones de los posibles socios de trabajo, y en cuanto a límites de servicios prestados a quienes no ostenten la condición de socio de la cooperativa.

- Enseñantes, personal no docente y de servicios.

En este caso los requisitos de obligado cumplimiento son los establecidos para las cooperativas de trabajo en cuanto a importe de las retribuciones de los socios cooperativistas, y en cuanto al límite de trabajadores no socios que pueden ser contratados por la cooperativa.

–Alumnos, padres de alumnos, enseñantes, personal no docente y de servicios (Integrales).

En este caso se exige el cumplimiento de todos los requisitos conjuntamente, es decir, limitación a la retribución de los socios, límite a la prestación de servicios a no socios y límite a la contratación de trabajadores no socios.

### **2.5. Pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.**

El Proyecto mantiene las mismas causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida que las que se establecen en la Norma Foral 9/1991, de 17 de diciembre, si bien con alguna diferencia que pondremos de manifiesto a continuación:

a) Desaparece la obligatoriedad de que los retornos sociales se imputen a los socios en función de las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa, estableciéndose la posibilidad de que sean imputados de acuerdo con lo previsto en la Ley, lo previsto en los estatutos o lo acordado por la asamblea general.

Desaparece, asimismo, como causa de pérdida de la protección fiscal la distribución de retornos cooperativos a terceros no socios.

b) Consecuencia, sin duda, de la cada vez mayor expansión de las sociedades cooperativas, se ha incrementado del 10 al 25 por 100 el porcentaje máximo de participación que una cooperativa puede detentar de una entidad no cooperativa.

c) Se suprime la obligación de contabilización diferenciada de las operaciones realizadas con socios y con no socios.

Si bien esta supresión pudiera ser comprensible en tanto ya no hay necesidad de distinguir entre resultados cooperativos y extracooperativos debido a la existencia de un único tipo de gravamen, no se entiende tanto la supresión de la obligación de destinar los resultados obtenidos en la realización de operaciones extracooperativas (con no socios) al Fondo de Reserva Obligatorio, ni la supresión de la cautela que se contiene en la normativa vigente de que ninguna cooperativa, sea cual sea su clase, pueda realizar con terceros no socios más del 50 por 100 del total de sus operaciones

d) Se amplía de 6 a 12 meses, el plazo máximo durante el cual puede existir en la cooperativa un número de socios inferior al previsto en las normas legales así como el plazo máximo para reponer el capital cuando éste se reduzca por debajo de la cantidad mínima establecida en los estatutos.

### **2.6. Requisitos del fondo de educación y promoción cooperativa.**

Una de las características del régimen fiscal de las cooperativas es el especial tratamiento que, dentro del Impuesto sobre Sociedades, se da a las dotaciones realizadas a los Fondos y que se detallará más adelante (Fondo de Reserva Obligatorio y Fondo de Educación y Promoción Cooperativa).

Para que las dotaciones realizadas al fondo de educación y promoción cooperativa tengan el tratamiento fiscal que el Proyecto le depara, el Fondo debe cumplir una serie de requisitos establecidos en el mismo y que son idénticos a los que hasta ahora se contemplan en la Norma Foral vigente.

## **3.- Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.**

A modo de introducción debe señalarse que las dos modificaciones más importantes en lo que a este impuesto se refiere la constituye, por un lado, el abandono del esquema de liquidación mediante la distinción entre resultados cooperativos y extracooperativos al objeto de aplicar a los primeros el tipo especial de cooperativas y a los segundos el general y, por otro, el abandono así mismo del sistema especial de compensación, en cuotas, de las pérdidas de estas entidades. Para ello, una disposición transitoria del Proyecto, establece que las cooperativas deberán reconvertir las cuotas pendientes de compensación a bases imponibles teniendo en cuenta los tipos aplicados en su momento para la obtención de aquéllas.

Establecido lo anterior y teniendo presente que a las sociedades cooperativas les son de aplicación, con carácter supletorio, las normas del Impuesto sobre Sociedades, haremos referencia a continuación a

las específicas que se contemplan en el Proyecto, señalando sus diferencias con la normativa actual, cuando las haya.

### 3.1. Determinación de la base imponible.

#### 3.1.1. Valoración de operaciones cooperativizadas.

Al igual que en el artículo 16 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, en el Proyecto se establece que las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios se valorarán por su valor de mercado, definido éste como el que se hubiera concertado, entre partes independientes, para dichas operaciones.

Sin embargo se establecen tres supuesto en los que la valoración no tiene como límite mínimo el valor de mercado sino el coste de los servicios o suministros entregados incluyendo la parte proporcional de los gastos generales de la cooperativa.

Estos supuestos son los servicios o suministros que realicen, a favor de sus socios, las cooperativas de consumo, las de viviendas y las agrarias.

#### 3.1.2. Libertad de amortización.

Las cooperativas fiscalmente protegidas podrán gozar del beneficio de la libertad de amortización, sobre los elementos de activo fijo nuevo amortizable que adquieran, durante los tres primeros años siguientes a la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas que, en cada caso, corresponda.

#### 3.1.3. Supuestos especiales de gastos deducibles y no deducibles.

a) En el caso de que los socios, realicen entregas de bienes, servicios o suministros o bien realicen cesiones de bienes o prestaciones de trabajo a la cooperativa por precios inferiores a los de mercado, la cooperativa podrá considerar como gasto deducible el valor de mercado de los mismos.

Por el contrario, no será gasto deducible la parte del precio que exceda del valor de mercado, en los casos en que aquél exceda de éste.

Tampoco serán fiscalmente deducibles las cantidades distribuidas a los socios a cuenta de sus excedentes.

b) Las cooperativas podrán considerar como gasto deducible el 50 por 100 del importe que destinen al fondo de reserva obligatorio, en virtud de una obligación legal o estatutaria.

Hasta ahora las cooperativas podían reducir de la base imponible el 50 por 100 de las cantidades destinadas a este fondo cualquiera que fuese su importe y con independencia de lo marcado por la Ley o los estatutos.

Así si una cooperativa tiene establecida en sus estatutos la obligación de destinar al fondo de reserva obligatorio el 20 por 100 de sus resultados y en un ejercicio económico, por haber conseguido unos buenos resultados (por ejemplo 15 millones), decide destinar el 40 por 100 de los mismos al fondo; con la regulación actual podría reducir de la base imponible  $15.000.000 \times 0,40 \times 0,5 = 3.000.000$  de pesetas, mientras que con la del Proyecto considerará gasto deducible  $15.000.000 \times 0,20 \times 0,50 = 1.500.000$  de pesetas.

c) Serán así mismo deducibles las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al fondo de educación y promoción cooperativa.

Hasta ahora las cooperativas podían considerar gasto deducible las cantidades que, por cualquier carácter, destinaran a este fondo con la única limitación de que no excedieran del 30 por 100 de los excedentes netos. Esta misma limitación figura el Proyecto que analizamos.

Así si la misma cooperativa tiene establecida en sus estatutos la obligación de destinar al fondo de educación y promoción cooperativa el 15 por 100 de sus resultados y en el mismo ejercicio económico, por haber conseguido unos buenos resultados (por ejemplo 15 millones), decide destinar el 25 por 100 de los mismos al fondo; con la regulación actual podría considerar como gasto deducible  $15.000.000 \times 0,25 = 3.750.000$  de pesetas, mientras que con la del Proyecto considerará gasto deducible  $15.000.000 \times 0,15 = 2.250.000$  de pesetas.

d) A pesar de que el artículo 14.1.a) de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, establece que no serán gastos deducibles los que sean consecuencia de la retribución de

los capitales propios, en el caso de las cooperativas pueden considerar gasto fiscalmente deducible el importe de los intereses devengados en favor de los socios por sus aportaciones (voluntarias u obligatorias) al capital social, con la condición de que no excedan del interés legal del dinero, en dos puntos en el caso de socios y en cuatro puntos en el caso de socios colaboradores o inactivos.

Como novedad y por excepción a la deducibilidad comentada, el Proyecto prevé que no serán deducibles las cantidades destinadas a retribuir las participaciones especiales en la cooperativa cuando hayan sido contabilizadas como capital social.

e) La novedad más importante dentro de este apartado la constituye el carácter de deducibles, que el Proyecto otorga a las cantidades que las cooperativas aporten a instituciones de cooperación intercooperativa cuyo objeto sea:

- El saneamiento financiero de otras cooperativas.
- La promoción y desarrollo de cooperativas.
- La promoción y desarrollo de nuevas actividades cooperativas.

La deducibilidad de estas aportaciones queda condicionada al reconocimiento previo y expreso por parte de la Administración tributaria de que el objeto de las entidades receptoras sea la cooperación intercooperativa.

Cuando exista este reconocimiento las instituciones de cooperación intercooperativa no tributarán por las aportaciones recibidas debiendo, eso sí, justificar el destino dado a las mismas.

### 3.2. Tipo de gravamen.

Como ya se ha comentado con anterioridad constituye novedad la aplicación de un único tipo impositivo al haber desaparecido la clasificación fiscal de resultados cooperativos y extracooperativos.

#### 3.2.1. En general.

El tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre Sociedades, es del 21 por 100.

#### 3.2.2. Cooperativas de reducida dimensión.

En el caso de que las cooperativas cumplan los requisitos previstos en el artículo 49.1 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, para ser consideradas pequeñas empresas, la cuota se obtendrá aplicando a la base liquidable la siguiente escala:

Base liquidable comprendida entre 0 y 10.000.000 de pesetas .....	19 %
Resto de base liquidable.....	21 %

### 3.3. Deducciones de la cuota líquida.

#### 3.3.1. Reserva especial para inversiones productivas.

Si el Proyecto se aprueba sin modificaciones, las cooperativas podrán practicar la deducción en la cuota por dotación a la reserva especial para inversiones productivas que se recoge en el artículo 39 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Esta novedad se introduce a través de una disposición adicional del Proyecto en la que se modifica el apartado 1 del artículo 39 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades al objeto de ampliar su ámbito de aplicación extendiéndolo a las sociedades cooperativas.

#### 3.3.2. Deducción por creación de empleo.

La deducción por creación de empleo contemplada en el artículo 45 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, es de aplicación a las cooperativas en los mismo términos que para el resto de entidades, pero aquellas podrán aplicar la deducción también respecto de los socios de trabajo una vez admitidos definitivamente tras el periodo de pruebas, en su caso.

### 3.4. Particularidades de las cooperativas especialmente protegidas.



Además de serles de aplicación lo hasta aquí descrito, las cooperativas especialmente protegidas gozan de algún beneficio fiscal adicional que detallamos a continuación.

#### 3.4.1. Reducciones de la base liquidable.

Como novedad, en el Proyecto que analizamos se prevé que las cooperativas especialmente protegidas puedan practicar la reducción por empresas de nueva creación prevista en el artículo 26 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, si bien los requisitos que deben cumplir para ello se limitan a los siguientes:

a) Que no se creen como consecuencia de procesos de fusión, escisión, cesión global de activo y pasivo o aportaciones de ramas de actividad.

b) Que generen, al menos, 10 puestos de trabajo y los mantengan durante el tiempo de aplicación de la reducción.

b) Que no tributen en el régimen de grupos consolidados de cooperativas.

Con ello vemos que se exige a las cooperativas especialmente protegidas del cumplimiento de una serie de requisitos para la aplicación de esta reducción, obligatorios para cualquier otro tipo de entidad, entre los que destacan:

–La constitución con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas.

–La realización, como mínimo, de inversiones en activos fijos materiales por valor de 80 millones de pesetas en los dos primeros años de actividad.

–Disponer de un plan de actuación empresarial que abarque cinco años como mínimo.

#### 3.4.2. Bonificaciones de la cuota íntegra.

a) En general las cooperativas especialmente protegidas gozarán de una reducción del 50 por 100 de la cuota íntegra.

b) Las cooperativas especialmente protegidas que, además, tengan la consideración de explotación asociativa prioritaria según la definición que de ellas se contiene en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, gozarán de una reducción del 75 por 100 de la cuota íntegra.

#### 3.4.3. Caso especial.

El Proyecto prevé una bonificación de 95 por 100 de la cuota íntegra, durante los cinco primeros años de actividad, para aquellas cooperativas de trabajo asociado que se constituyan con, al menos, un 50 por 100 de socios minusválidos que estuviesen en situación de desempleo en el momento de su constitución.

### 4.- Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

#### 4.1. Cooperativas protegidas.

Las cooperativas protegidas gozan de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en las siguientes operaciones:

a) Actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.

b) Constitución y cancelación de todo tipo de préstamos.

c) Adquisición de bienes y derechos integrados y destinados al cumplimiento de los fines del fondo de educación y promoción cooperativa.

#### 4.2. Cooperativas especialmente protegidas.

Las cooperativas especialmente protegidas gozan, además de las exenciones previstas para las cooperativas protegidas, de exención en las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

### 5.- Tratamiento fiscal en los tributos locales.

Las cooperativas fiscalmente protegidas (protegidas y especialmente protegidas) gozarán de una bonificación del 95 por 100, en la cuota y recargos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de las cooperativas de explotación comunitaria.

## **6.- Régimen fiscal de las cooperativas no protegidas.**

### 6.1. Determinación de la base imponible.

Las cooperativas no protegidas aplicarán las disposiciones previstas en el apartado 3.1 anterior relativo a la determinación de la base imponible, con excepción de la libertad de amortización citada en el apartado 3.1.2 que se refiere, exclusivamente, a las cooperativas fiscalmente protegidas

### 6.2. Tipo de gravamen.

Las cooperativas no protegidas tributarán al tipo general del impuesto, es decir, al 32,5 por 100.

## **7.- Régimen fiscal de las cooperativas de segundo grado.**

Las cooperativas de segundo y ulterior grado gozarán de distinto régimen fiscal en función de las características de las cooperativas que asocien.

### 7.1. Constituidas por cooperativas protegidas.

En este caso, las cooperativas de segundo grado tendrá el régimen fiscal previsto para las cooperativas protegidas.

### 7.2. Constituidas exclusivamente por cooperativas especialmente protegidas.

En este caso, la cooperativa de segundo grado tendrá el régimen fiscal previsto para las cooperativas especialmente protegidas.

### 7.2. Constituidas por cooperativas protegidas y especialmente protegidas.

En este caso, las cooperativas de segundo grado tendrán el régimen fiscal previsto para las cooperativas protegidas si bien, podrán aplicar la reducción citada en el apartado 3.4.2 exclusivamente sobre la parte de cuota íntegra que corresponda a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas que tengan la consideración de especialmente protegidas.

## **8.- Régimen fiscal de las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.**

### 8.1. Impuesto sobre Sociedades.

En este caso el Proyecto nos reenvía al régimen especial de las entidades parcialmente exentas previsto en el capítulo XVI del título VIII de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, en la que se regula su forma de tributación.

### 8.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Gozan de la misma exención que la analizada en el apartado 4.2 anterior para las cooperativas especialmente protegidas.

### 8.3. Tributos locales.

Gozan de la misma bonificación del 95 por 100 prevista para las cooperativas fiscalmente protegidas y que se recoge en el apartado 5 anterior.

## **9.- Régimen fiscal de las cooperativas de crédito.**



Las cooperativas de crédito calificadas como tales en el Proyecto gozan del régimen fiscal correspondiente a las cooperativas protegidas con las especialidades, respecto al Impuesto sobre Sociedades, que se citan a continuación.

#### 9.1. Tipo de gravamen.

Las cooperativas de crédito tributarán en el Impuesto sobre Sociedades al tipo del 28 por 100.

#### 9.2. Libertad de amortización.

Las cooperativas de crédito no podrán aplicar la libertad de amortización prevista para las cooperativas fiscalmente protegidas que se recoge en el apartado 3.1.2 anterior.

### 10.- Régimen fiscal de los grupos de cooperativas.

Para concluir, mencionaremos otra de las novedades del Proyecto que analizamos cual es la inclusión de un título, destinado al régimen de los grupos de cooperativas, en el que se establece que aquellos grupos de sociedades cooperativas que mantengan relaciones de vinculación en las actividades constitutivas de su objeto social podrán optar por el régimen de los grupos de sociedades establecido en el capítulo IX del título VIII de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, con una serie de particularidades para adaptarlo a las de las sociedades cooperativas.

Se define el grupo cooperativo como el conjunto que forman una entidad cabeza de grupo y aquellas cooperativas que sean socios de la primera y sobre las que ésta ejerza poderes de decisión.

La entidad cabeza de grupo será, generalmente, una cooperativa. Cuando lo fuera otro tipo de entidad se exige que su objeto exclusivo sea el de planificar y coordinar el desarrollo empresarial y las estrategias a largo plazo de las cooperativas integrantes del grupo.

Se establece que la opción por este régimen de tributación llevará aparejado el compromiso de redistribuir solidariamente, como mínimo, el 25 por 100 del excedente neto una vez deducidos los impuestos y las cantidades destinadas con carácter obligatorio a los fondos de reserva.

Se establece, así mismo, que esta redistribución deberá realizarse en forma directamente proporcional al importe de las operaciones, actividades o servicios cooperativizados realizados por los socios de las cooperativas miembros del grupo.