

Tratamiento fiscal de las operaciones de las cooperativas con sus miembros.

María Pilar Alguacil Marí.

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Instituto de investigación en Economía social y cooperativa de la Universidad de Valencia (España).

alguacil@uv.es

- 1. Introducción: relevancia de la cuestión.**
- 2. Las operaciones vinculadas en la tributación directa.**
- 3. El significado de las operaciones con socios en la mecánica de la cooperativa.**
- 4. Las reglas de valoración de las operaciones con socios.**
- 5. Las operaciones vinculadas de la cooperativa.**
- 6. Conclusiones.**
- 7. Bibliografía utilizada.**

1. Introducción: relevancia de la cuestión.

Dadas las peculiaridades de las cooperativas, gran parte de sus resultados de explotación, al menos de uno de los lados, constituirán operaciones con socios. En efecto, dependiendo del tipo de cooperativa, ésta realizará una o varias de estas actividades:

- Adquisiciones a los socios de bienes o servicios (así, las cooperativas agrarias, las cooperativas de empresarios para la distribución de sus productos, las de transporte, etc), para su posterior distribución con o sin transformación,
- Adquisiciones a los socios de trabajo (las cooperativas de trabajo asociado, pero también las cooperativas que tengan socios de trabajo)
- Entregas o prestaciones de servicios a los socios (cooperativas de consumo, de servicios a empresas, de viviendas, centrales de compras, etc)

La calificación y valoración fiscal de estas operaciones determinará en gran medida el importe de la renta imputada a la cooperativa y al socio, constituyendo uno de los factores más relevantes para medir la Base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la cooperativa. Por otro lado, debe tenerse en cuenta que dicha valoración también vendrá determinada por la naturaleza jurídica de la operación con el socio.

Por otra parte, en el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE) regulado por el Reglamento (CE) número 1.435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, así como en la Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, que contempla la implicación de los trabajadores en la sociedad cooperativa europea¹, se impulsa la convergencia de legislaciones sustantivas, para aquellas cooperativas que ejerzan su objeto social en varios países de la Unión.

¹ «Diario Oficial de la Unión Europea» del 18 de agosto de 2003

En ese sentido, la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre sociedades (BICCIS²), aunque no tiene como objetivo explícito la convergencia de legislaciones, sí que indica el camino que se seguirá en una potencial convergencia europea en la legislación fiscal de las cooperativas. Y ello porque esta Propuesta de Directiva es el primer intento avanzado y consistente en una armonización fiscal del Impuesto sobre Sociedades, y puede inducir a una armonización de la legislación fiscal de los diferentes países, al menos en el punto específico de la composición de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, resulta relevante la regulación que de este punto se desprende de la mencionada propuesta, y la tendremos en cuenta en nuestro trabajo.

2. Las operaciones vinculadas en la tributación directa.

En la literatura económica y contable, hay dos puntos de vista sobre las transacciones con partes vinculadas (POLO, SARASA, pág. 89):

- Conflicto de intereses (Berle y Means, 1932, Jensen y Meckling, 1976): enmarcada en los problemas de agencia, en la que se subrayan los conflictos potenciales en la relación principal-cliente;

- Transacciones eficientes: basada en la teoría de los contratos eficientes (GORDON et al, 2006, Kohlbeck y Mayhew, 2004), que considera que las transacciones con partes vinculadas pueden reducir costes de transacción y por tanto ser beneficiosas para la empresa y sus partícipes.

No existe, sin embargo, mucha literatura científica en estos ámbitos sobre operaciones con partes vinculadas en las cooperativas. Existe alguna sobre la aplicación del específico régimen fiscal de las operaciones, en la que se ha analizado la aplicabilidad o no de reglas de valoración específicas para las operaciones típicas de las cooperativas con sus socios (ARANA).

En el ámbito tributario, y en particular en el marco de la delimitación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, las operaciones vinculadas se han tratado con desconfianza, sobre la base de la idea de que el perjudicado por la fijación del valor de la transacción será la Hacienda pública, ya que las partes fijarán un precio “de conveniencia”. Por ello, se adoptan medidas antielusivas que muy a menudo suponen una regla de valoración de la operación por su precio de mercado.

Así ocurre en el Impuesto sobre Sociedades español. En el art. 15.1 del TRLIS se establece como regla general que los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de comercio. Ahora bien, en el apartado 2 del mismo artículo se establecen reglas especiales de valoración para determinados activos. Hay dos motivos principales para esta diferente valoración:

El primero, la existencia de operaciones en las que la contraprestación no es monetaria, y por tanto, debe establecerse un valor de la misma. En el segundo, que es el que nos interesa, cuando la contraprestación se haya fijado en unas condiciones que la ley no considera “de mercado”. Este es el caso de las “operaciones vinculadas”, donde se sospecha la fijación de los llamados “precios de transferencia”, dado que las partes implicadas en la transacción no tienen intereses contrapuestos y pueden establecer el precio que mayor rentabilidad fiscal otorgue en el conjunto de la operación. Lo mismo ocurre con las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

² 2011/0058 (CNS) COM (2011) 121 final

Como hemos señalado antes, en este tipo de transacciones no se da la tensión entre oferta y demanda que diseña las condiciones de mercado. Las partes, por tanto, pueden marcar un precio de conveniencia, con el objeto de pagar menos impuestos en el conjunto de la operación.

¿En qué se concreta la aplicación del régimen de operaciones vinculadas? Sumariamente, tiene las siguientes consecuencias:

- En primer lugar, la posible necesidad de realizar ajustes por la contabilización de la operación por un precio distinto del de mercado. Esto puede acarrear dos ajustes: el **ajuste primario**- de modificación del valor - que, con su carácter bilateral, supondrá en la otra Entidad aplicada la generación del llamado “ajuste correspondiente”, y el **ajuste secundario**, que implica una recalificación de las operaciones.

- En segundo lugar, existen determinadas obligaciones formales propias de las operaciones vinculadas – básicamente, de **documentación**, como veremos -, más allá de las genéricamente exigibles y deducibles de la carga probatoria.

- En tercer lugar, existe la **obligación de valoración** de acuerdo al mercado estableciendo la normativa métodos con una prelación y concreción propia, como estudiaremos seguidamente.

- En cuarto lugar, se prevén determinadas **infracciones** tributarias específicas de la LIS para la falta de cumplimiento de los deberes de documentación.

3. El significado de las operaciones con socios en la mecánica de la cooperativa.

Dos cuestiones hay que despejar aquí: de un lado, si las operaciones con socios por parte de la cooperativa comparten la idiosincrasia de las operaciones vinculadas que ha llevado a los legisladores fiscales a establecer estas reglas de valoración especiales a las que hacíamos referencia. De otro lado, cuál sería en su caso, el tipo de operación específica de la cooperativa a realizar con los socios, a efectos de determinar cuál sería el criterio correcto de valoración.

3.1. ¿Deben tratarse las operaciones con socios como las operaciones vinculadas?

En primer lugar, tanto contable como fiscalmente, en general las operaciones de la cooperativa con sus socios sólo serán susceptibles de ser calificadas como operación vinculada en los casos en que se cumplan los específicos requisitos de la Norma de valoración 21º del PGC de 2007, y del artículo 16 del TRLIS.

Pero además, en cuanto al fundamento de la regla de valoración que se aplique a las operaciones de la cooperativa con los socios, debe tenerse en cuenta que las cooperativas son un tipo de empresa diferente de las sociedades de capital, y por ello resulta relevante analizar el fondo económico de las operaciones entre el socio y la cooperativa. Estas empresas se rigen por los principios cooperativos (Declaración de la ACI, 2005), entre los que nos interesa destacar el relativo a la participación económica de los socios.

“Los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de forma democrática. Por lo menos parte de ese capital es normalmente propiedad común de la cooperativa. Los socios asignan excedentes a todos o alguno de los siguientes fines: el desarrollo de su cooperativa, establecimiento de reservas, el beneficio de los socios en función

de su actividad cooperativizada, formación de los socios y otras actividades aprobadas por ellos mismos.”

Con dicho principio se pone de manifiesto que la propia razón de ser de la cooperativa es llevar a cabo transacciones con los socios que resulten beneficiosas para los socios. Económicamente, la cooperativa interioriza una serie de transacciones sustituyendo al mercado y como consecuencia las mismas no tienen lugar entre partes técnicamente independientes.

Las operaciones con los socios son genuinas en las cooperativas y entran dentro del curso normal del negocio, no guardando relación con las operaciones vinculadas, que persiguen disminuir la tributación. El precio utilizado en las operaciones con socios de cooperativas, por tanto, normalmente difiere del de mercado, ya que éste es normalmente, el objetivo específico de la cooperativa.

3.2. ¿Cuál es la naturaleza jurídica de la operación típica realizada por la cooperativa con los socios?

La cuestión de la valoración de estas operaciones, en sus leyes sustantivas, viene fuertemente influenciada por la concepción que la propia norma – con base en la doctrina científica y la jurisprudencia imperante - tiene del funcionamiento de la cooperativa en relación con los socios. La cuestión tiene relevancia, sobre todo, en las cooperativas que, como las agrarias, realizan operaciones de comercialización y en ocasiones, transformación, de los productos suministrados por sus socios. En efecto, podrían considerarse cooperativas de servicios – de distribución, etc. -, o de producción - pues comercializan sus propios productos, aportados por sus socios.

Aunque podrían realizarse importantes matizaciones al respecto – y de ahí también las dificultades para encontrar un criterio homogéneo de valoración - , la tesis dominante en la legislación española es la de la cooperativa como gestora de los intereses de los socios, y no como empresa independiente de éstos. Lo que lleva acarreado que el socio mantenga, en su caso, la propiedad de los bienes que se le encargan a la cooperativa para su gestión, y ésta actúe como un mero intermediario. Esto parece reflejarse en la normativa, donde encontramos la siguiente regulación:

- a) Las adquisiciones a los socios de bienes, derechos o servicios no se consideran compras, sino entregas del socio para su gestión por la cooperativa.
- b) Las prestaciones de trabajo de los socios de trabajo tampoco son relaciones laborales,
- c) Los ingresos de las operaciones con socios tampoco se consideran ventas, y las entregas o servicios se entienden realizados en términos de compensación de costes.
- d) Los bienes entregados a la cooperativa para su gestión no forman parte de la masa patrimonial de la cooperativa a efectos de embargos, etc.
- e) Las pérdidas producidas por la actividad típica pueden trasladarse a los socios.

Sin embargo, por un lado, no puede negarse la interposición de la persona jurídica de la cooperativa entre el socio y el mercado (Vargas Vasserot, pág. 55, Paniagua, págs.. 374 y ss), y en ese sentido, la cooperativa sólo supondría una superación parcial, pero no total, del intermediario. Aunque es importante añadir que la situación de mercado con el socio es muy particular, en la medida en que el principio de participación configura derechos y obligaciones para la cooperativa y el socio que no existen con los clientes o proveedores no socios, generando unas condiciones de mercado muy especiales: así, el socio puede venir obligado a

entregar toda su producción a la cooperativa, o ésta puede estar obligada, a su vez, a comercializar los productos del socio.

Por otro lado, no puede decirse que el modelo se acoja de forma pura y nítida. En efecto, si así fuera, no existirían criterios diversos para la valoración de la operación con socios: así, el valor de mercado es más propio del funcionamiento de la cooperativa como empresa separada del socio, y el valor real de liquidación de la concepción como gestora del patrimonio del socio. También es cierto que la aplicación del valor de mercado puede responder a otros aspectos a tener en cuenta (PÉREZ ROYO), como:

- ✓ los intereses de socios y terceros,
- ✓ y el respeto de las dotaciones a Fondos obligatorios.

La mecánica del funcionamiento de la cooperativa tiene por otra parte, una directa relevancia en la relación jurídica con el socio: en efecto, se discute en la doctrina la naturaleza de dicha relación como mera operación societaria, o la doble condición del socio: como tal, y como contratante en concepto de cliente o proveedor. La cuestión tiene implicaciones fiscales importantes, ya que la calificación de la operación de una u otra forma, por ejemplo, determinaría:

- qué hecho imponible del IVA se habría realizado (LAMOCA). Por ejemplo, en el caso de una cooperativa de comercialización, si entrega de bienes del socio a la cooperativa, o por el contrario, prestación de servicios de la cooperativa al socio,
- Cómo debería calificarse y valorarse en el Impuesto sobre Sociedades.

Según VARGAS VASSEROT (pág. 155), la existencia de contratos distintos y adicionales al societario en determinados tipos de cooperativas está claro, si bien dichos contratos pueden venir condicionados por las condiciones de la previa relación societaria, lo que abunda en la idea de que configuran un mercado singular y específico. En todo caso, en el marco de las operaciones cooperativizadas con socios nos encontramos con, básicamente, tres conceptos de valor:

1. valor de mercado,
2. precio efectivo,
3. y valor real de liquidación.

Este último intentaría reflejar en el valor de la operación los costes de la misma que ha sufrido la cooperativa que realiza funciones de comercialización.

En efecto, la formación del precio de un contrato de cambio típico y el de la contraprestación recibida por el socio en las cooperativas de comercialización son muy diferentes. En estas últimas, debe tenerse en cuenta la gestión del proceso productivo, así como la fijación del retorno por los órganos sociales, y las decisiones sobre dotaciones a Fondos.

4. Las reglas de valoración de las operaciones con socios.

Varias reglas de valoración confluyen aquí: la de la normativa sustantiva, si la ley reguladora de la cooperativa establece algún criterio específico de valoración. La contable, y la regla de valoración fiscal.

4.1. La normativa cooperativa.

Así la Ley del estado dice:

Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

Artículo 52. Aportaciones que no forman parte del capital social. (...)

Los bienes de cualquier tipo entregados por los socios para la gestión cooperativa y, en general, los pagos para la obtención de los servicios cooperativizados, no integran el capital social y están sujetos a las condiciones fijadas y contratadas con la sociedad cooperativa.

En términos similares se manifiestan las leyes autonómicas con algunas matizaciones³ como, que dichos bienes o fondos entregados por los socios para la gestión de la cooperativa no integran el patrimonio de la cooperativa.

En consecuencia, habrá que tener en cuenta la naturaleza de la operación atendiendo a su fondo económico y, salvo que la cooperativa actúe como mero intermediario, entendemos que deberá contabilizar dichas adquisiciones a socios y las existencias que de ellas se deriven como si de verdaderas compras se tratara por actuar por representación indirecta.

La Ley del Estado en el artículo 57.2 considera a las adquisiciones de bienes a los socios como gasto para la determinación de los resultados del ejercicio económico *en valoración no superior a los precios reales de liquidación.*

Artículo 57. Ejercicio económico y determinación de resultados

(...)

2. La determinación de los resultados del ejercicio económico se llevará a cabo conforme a la normativa general contable, considerando, no obstante, también como gastos las siguientes partidas:

a. El importe de los bienes entregados por los socios para la gestión cooperativa, en valoración no superior a los precios reales de liquidación

La legislación autonómica cooperativa en cuanto a la valoración se manifiesta de forma plural. En la siguiente tabla podemos observar la disparidad de criterios que pueden utilizarse.

³ Véase Leyes de Madrid (art. 57.2), Valencia (art. 64.3), País Vasco (art. 65.3), y Castilla La Mancha (art. 62.3)

Entregas de los socios a la cooperativa

Valor de mercado	Aragón	Art. 57. 2. a) Salvo en cooperativas agrarias y resto de supuestos contemplados en la ley 20/1990 (art. 57.3)
	Navarra	Art. 50.1.d) Excepción: Para cooperativas agrarias, valor real de liquidación.
	Valencia	Artículo 67, 3, a)
	Asturias	Art. 97.1.a)
Precio efectivo	Andalucía	Art. 64.3
	Baleares	Art. 79.2. a)
	Castilla-La Mancha	Art. 67. 3.a)
	Castilla-León	Art. 73.2.a)
	Madrid	Art. 59.4
Precio efectivo con límite en valor de mercado	Extremadura	Art. 61.3. a)
Límite en valor real de liquidación	Galicia	Artículo 66.2.a)
	La Rioja	Art. 71.3 a)
	Murcia	Artículo 79, 2 a)
	Ley estatal	Art. 57.1 a)
No se establece valoración	Cataluña	Art. 65.1

Prestaciones de trabajo a la cooperativa

(en el resto de supuestos, no se establece valoración)

Valor de mercado, o límite en el valor de mercado	Andalucía	Art. 64.3
	Extremadura	Art. 61.3
	Galicia	Art.66

	Navarra	Art. 50.1.d)
	Asturias	Art. 97.1.a)
Precio efectivo	Castilla Mancha	-La Art. 67. 3.a)

4.2 La normativa contable.

En la Introducción a las Normas sobre los aspectos contables de las cooperativas, se pone de manifiesto que "...siempre que la lógica económica presente en la actividad de la cooperativa ponga de manifiesto que su objeto social se configura como medio para canalizar la actividad del cooperativista en el mercado y, en consecuencia, que en el citado contexto, un mercado singular, los citados precios constituyen la mejor estimación del valor razonable de estas operaciones".

Así, se ha venido en reconocer la validez del precio interno (precio de liquidación), considerando a éste la mejor presunción del valor razonable en el "mercado singular" constituido por la cooperativa con sus socios.

Hemos podido comprobar las distintas expresiones que la legislación sustantiva cooperativa utiliza para la valoración de estos bienes: precio de liquidación, mercado, efectivo, etc., con matizaciones añadidas. Veamos ahora lo previsto en la normativa contable. En la Introducción a las Normas contables de la Orden EHA/3360/2010 se dice:

"Introducción.

16. (...)

En los casos en los que la cooperativa adquiere bienes a los socios, lo hace a resultas de la liquidación, es decir, al precio de venta a terceros, una vez deducidos los gastos necesarios para realizar la venta y, en su caso, los necesarios para transformar los bienes adquiridos (valor neto realizable).

Ello justifica que la Norma octava incluya un tratamiento especial en la valoración de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa, especialmente en aquellos casos en que el precio de adquisición se fije en función de circunstancias futuras y, de forma particular, cuando las leyes de cooperativas de las distintas comunidades autónomas impongan un límite a dicho precio, o cuando se pacte que el precio de adquisición no pueda superar el valor neto realizable u otro valor."

La Norma octava precisa el concepto del precio de adquisición, en principio, en condiciones de certeza: importe pagado o pendiente de pago correspondiente a la transacción efectuada. Para, seguidamente, dar soluciones alternativas.

Pero, por lo general, esta certeza no es lo más frecuente. A los socios se les suele pagar sus productos a resultas de la liquidación. Una vez producida la venta deducidas las cargas correspondientes.

Procede, en estos casos, realizar una estimación para establecer inicialmente el precio de adquisición como indica posteriormente la Norma citada:

"Octava.- Adquisiciones de bienes a los socios.

1. *Valoración.* La valoración de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa se realizará, en el momento en que se lleve a cabo la operación, por el precio de adquisición, es decir, por el importe pagado o pendiente de pago correspondiente a la transacción efectuada, sin perjuicio de lo indicado posteriormente.

Si dicho precio se fija en función de circunstancias futuras, entre las que puede estar el valor neto realizable o cualquier otro parámetro, se efectuará una estimación inicial con el fin de determinar el precio de adquisición.

La parte del precio de adquisición estimado que supere el importe pagado o comprometido a pagar en firme figurará, a efectos de su registro contable, en una partida acreedora del pasivo del balance. Si media un cierre de ejercicio desde la adquisición hasta la liquidación definitiva, se estimarán de nuevo dichas circunstancias en esa fecha de cierre de acuerdo con la información disponible; esta nueva estimación se efectuará también en el caso de elaboración de estados financieros intermedios.

No obstante, en el caso de que la ley imponga, o cuando se haya pactado que el precio de adquisición no pueda superar el valor neto realizable u otro valor, y finalmente cualquiera de estos últimos sea menor que el precio de adquisición estimado inicialmente, la diferencia existente entre ambos minorará el valor de los bienes, de forma que si se hubiera pagado o comprometido a pagar un importe superior al que finalmente se liquidará, se pondrá de manifiesto un crédito a favor de la cooperativa frente al socio, o un menor importe de la deuda inicialmente registrada.

Por el contrario, si el precio de adquisición estimado inicialmente es menor que el precio definitivo a pagar al socio finalmente determinado, la diferencia existente entre ambos aumentará el valor de los bienes adquiridos, y, como consecuencia, se registrará una partida acreedora con el socio en el pasivo del balance.”

Respecto de la liquidación al precio de mercado, establecida por algunas normas autonómicas, puede resultar problemática su determinación cuando sea la cooperativa la que realice la mayor parte de las operaciones de la zona y consecuentemente sea la propia cooperativa la que está fijando el precio de mercado, por lo que, en estos casos, su aplicación no sea aconsejable

4.3. La normativa fiscal.

4.3.1. La ley fiscal española.

El art.15.1 de la ley 20/1990, establece: “1. Las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado.”

Este precepto se aparta del criterio general del TRLIS, que aplica los criterios de la NRV 10º del PGC de 2007, y que para las existencias impone el coste de producción o el precio de adquisición. Esta valoración supone tratar a las operaciones cooperativizadas de forma similar a las operaciones vinculadas. Se trata de un precepto singular, ya que la mayoría de sistemas tributarios no regulan esta valoración de las operaciones de la cooperativa con los socios, considerando que el normal funcionamiento de ésta supone que dichas operaciones se realizan a precios distintos de los del mercado.

Esta regulación, determina, como no podía ser de otra manera, el resultado de la cooperativa, en la medida en que el art. 18 de la ley 20/1990 establece el límite de la valoración del art. 15 para la deducibilidad de los gastos.

En efecto, según el art. 18.1 de la ley 20/1990, tendrán la consideración de gastos deducibles:

“El importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios, las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, estimados por su valor de mercado conforme a lo dispuesto en el [artículo 15](#), aunque figuren en contabilidad por un valor inferior”.

Con esta cláusula se cierra el régimen para la cooperativa, que no podrá deducir como gasto un importe superior, debiendo realizar, en caso de que lo haya imputado contablemente por un valor superior, el ajuste extracontable correspondiente.

Este precepto se coordina con lo dispuesto en el art. 20 de la ley 20/1990, que excluye de los gastos deducibles:

- las cantidades distribuidas entre los socios de la cooperativa a cuenta de sus excedentes
- el *exceso de valor asignado en cuentas* a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, sobre su valor de mercado determinado conforme a lo dispuesto en el art. 15.

El precepto se complementa con la calificación de los ingresos a imputar en el IRPF del socio derivado de la contraprestación recibida de la cooperativa por las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por el socio, para que la cooperativa desarrolle su actividad en el mercado. En cualquier caso, la ley fiscal no considera que el total importe de dicha contraprestación tenga la naturaleza de precio, sino que diferencia entre éste y el retorno, al que se trata como un dividendo. Para distinguirlo, se utiliza la regla de valoración que hemos visto: el valor de mercado (art. 15 ley 20/1990).

Esto es, en la entrega de bienes o servicios del socio a la cooperativa, la parte de la retribución que se corresponda con el valor de mercado tendrá la calificación propia de la operación; por el exceso, el socio percibirá un retorno que es calificado como dividendo, y que por tanto, se someterá al régimen de éstos en el IRPF.

Este tratamiento puede plantear problemas relevantes en contextos económicos de recesión, cuando los socios de la cooperativa de trabajo asociado deciden remunerar su trabajo por debajo del valor de mercado, ya que tendrían que imputarse en su IRPF, en todo caso, dicha remuneración.

Por otro lado, el ámbito de supuestos en que se excluye la aplicación del valor de mercado es bastante amplio, de tal manera que **son más las operaciones que se computan por su valor efectivo o convenido** que por el valor de mercado.

Estos supuestos son los siguientes:

- cooperativas de consumidores y usuarios,
- cooperativas de viviendas,
- cooperativas agrarias (por las dos actividades, tanto del lado de los inputs como de los outputs)
- aquellas que, conforme a sus Estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios

En estos casos, se aplica a la operación el precio efectivo:

“...siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad”.

Dicho límite se aplica asimismo a las operaciones que consistan en entregas realizadas por los socios de las cooperativas agrarias.

Varias cuestiones plantea la existencia de este límite:

El límite es compatible con el concepto de “valor real de liquidación” en las cooperativas que comercializan productos de los socios, en la medida en que se tienen en cuenta todos los costes sufridos por la cooperativa.

Por otra parte, de lo expresado por el precepto se observa como el valor así determinado ha de ser igual o superior al coste, pero puede ser inferior al de mercado en caso de que éste exista y sea superior. La referencia a la inclusión de la «parte correspondiente de los gastos generales de la entidad» supone que no se puedan producir pérdidas en la cooperativa con la realización de estas operaciones.

Además, el único efecto real de este límite es evitar que se “subvencionen” los precios pagados o cobrados a los socios con cargo a beneficios obtenidos de operaciones con terceros, de forma que se eluda el pago del impuesto por estos últimos. Ahora bien, teniendo en cuenta los tipos de gravamen de IRPF y del IS en cooperativas, el traslado al socio de los beneficios de la cooperativa no perjudicaría los intereses de la Hacienda pública, sino al contrario.

Por último, debe tenerse en cuenta que esto impide a la cooperativa mejorar las condiciones de operativa con sus socios con cargo a beneficios de ejercicios anteriores, lo que no parece tener mucho sentido, en la lógica del funcionamiento de este tipo de empresas.

Esto plantea asimismo la cuestión de la determinación de dicho precio efectivo, dadas las especiales características de las cooperativas.

En el caso de **servicios o suministros a los socios**, debe tenerse en cuenta que, como hemos visto en el módulo contable, éstos no se consideran ventas, sino que se actúa en términos de compensación de costes, computándose como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubiesen realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la Entidad.

En el caso de **cooperativas que transforman y comercializan los productos de los socios**, una de las cuestiones que se plantean es si la actividad de transformación o comercialización es un componente del coste de la operación con el socio, o si se trata de un gasto separado por una prestación facturable al socio. En principio, debería realizarse el primer tratamiento, aplicando dichos costes como gastos específicos de la operación, para determinar no sólo el precio, sino el límite del “coste de la operación” (valor real de liquidación) que impone el art.15.3.

Ahora bien, debemos tener en cuenta aquí la excepción que a este tratamiento supone el de las cooperativas agrarias. En ellas, como hemos visto, la regla de valoración de las entregas del socio es el precio real de liquidación (art. 15 Ley 20/1990), y no el valor de mercado. Será, por tanto, éste, el que determine qué parte se considera dividendo, y qué parte rendimiento de la actividad agrícola.

La adopción del valor de mercado se ha justificado desde la perspectiva fiscal en el hecho de que así se fija una base imponible estimada para la cooperativa, ya que estas empresas pueden funcionar con excedente cero, trasladando todo el beneficio de la operación al socio (Martín Fernández). Sin embargo, plantea dos importantes problemas:

En primer lugar, la incompatibilidad con el principio de capacidad de pago, establecido en el art. 31.1 de la Constitución española, y que es considerado por la Comisión europea como un “principio técnico” o de “lógica del sistema impositivo”.

En segundo lugar, desconoce que el funcionamiento con los socios a un precio distinto del de mercado será, normalmente, el objetivo fundamental de la existencia de la cooperativa como tal.

4.3.2. La Propuesta BICCIS

En el proyectado artículo 15 de la propuesta, se contempla el régimen de valoración at arm's length para las operaciones con socios de la sociedad:

“Artículo 15. Gastos efectuados en beneficio de los accionistas

Las prestaciones concedidas a un accionista que sea una persona física, o a su cónyuge, ascendiente o descendiente en primer grado o empresas asociadas, y que participe directa o indirectamente en la gestión, el control o el capital del sujeto pasivo, tal como dispone el artículo 78, no tendrán la consideración de gastos deducibles en la medida en que dichas prestaciones no se otorgarían a un tercero independiente.”

El 22 de Agosto de 2012 la Comisión Europea respondió a algunas dudas planteadas desde Cooperatives Europe sobre la propuesta de Directiva sobre una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS). Al indicarle la falta de adecuación de esta norma de valoración en el caso de las operaciones de la cooperativa con los socios, argumentó lo siguiente:

“ En cuanto al artículo 15, **“serán deducibles en la base del Impuesto de Sociedades solamente aquellos pagos hechos a los socios en condiciones de mercado**, es decir, como si se hubiesen realizado entre personas independientes. Existen pagos entre una cooperativa y sus socios que se hacen en función de la actividad que desarrolla el socio con la cooperativa. Estos pagos son calificados como renta empresarial desde un punto de vista fiscal y no como una renta de inversión. Por tanto creo que el artículo 15 no impide a la cooperativa deducirse los pagos hechos a sus socios como gastos a no ser que no se hayan realizado en condiciones de mercado”

Ahora bien, el problema se plantea, precisamente con la definición de si ha habido o no “condiciones de mercado” y si éstas son necesarias en las operaciones típicas de la cooperativa con los socios.

5. Las operaciones vinculadas de la cooperativa.

En principio, cabe entender que la existencia del art.15 de la ley 20/1990, aunque establezca la aplicación del valor de mercado a las operaciones de la cooperativa con sus socios, no supone una especificidad del régimen de operaciones vinculadas contemplado en el art. 16 del TRLIS, sino un régimen jurídicamente diferenciado, tanto por su fundamento como por sus efectos jurídicos.

Las reglas de valoración específicas del artículo 15 de la ley 20/1990 se dará en las operaciones en que se den dos notas:

a) Realizadas con socios de la cooperativa

b) En el desarrollo de sus fines sociales. Por tales, habrá que entender la actividad económica típica de la cooperativa, o en su caso, las actividades incluidas en su objeto social.

Operación con socio	En el desarrollo de la actividad cooperativizada	Aplicación del art. 15 ley 20/1990 - Valor de mercado, o - Precio efectivo
	Fuera de la actividad cooperativizada	Operación vinculada, aplicación del art. 16 TRLIS

Por lo tanto, las operaciones con socios que, cumpliendo los requisitos del art. 16 TRLIS, no constituyan realización del objeto social, se considerarán operaciones vinculadas, y seguirán su régimen jurídico, con su doble ajuste y sus obligaciones de documentación.

¿Cuándo se aplicará el régimen de operaciones vinculadas a las operaciones de los socios con la cooperativa? En todos los supuestos contemplados en el art. 16.2 TRLIS, salvo los supuestos cubiertos por el art. 15 de la ley 20/1990. Esto es, cuando se den circunstancias de especial vinculación, como que el socio posea, al menos, el 5% del capital social de la cooperativa, y no se trate de la actividad típica de la cooperativa.

Esto es consistente con lo dispuesto en la Propuesta de Directiva sobre BICCIS. En efecto, el capítulo XIII (Operaciones entre empresas asociadas) delimita lo que a efectos de la Directiva haya de entenderse por empresas asociadas y preceptúa el consabido ajuste correspondiente de la base imponible del sujeto pasivo en los casos en que en las transacciones entre aquéllas se hubieren acordado o impuesto condiciones diferentes de las que se habrían acordado entre empresas independientes. Si bien la participación en el control requerida es más intensa: se entenderá la vinculación cuando la posesión sea del más del 20% de los derechos de voto; o la participación en el capital: propiedad de más del 20% de éste.

6. Conclusiones.

1. Las operaciones típicas de la cooperativa con el socio no se realizan en condiciones de mercado equiparables a las realizadas con terceros, ni la formación de su valor o precio sigue el mismo proceso.

2. Las condiciones de las operaciones de los socios con la cooperativa son distintas y generan un “mercado singular”. Asimismo, dichas operaciones resultan condicionadas por la existencia de una relación societaria que incide directamente en la dinámica contractual de la cooperativa con los socios.

3. Esta diferencia en la operativa con los socios resulta consecuencia directa de la naturaleza mutual de la cooperativa y de la incidencia del principio de participación económica, que implica:

- Que el objetivo de la cooperativa sea maximizar el bienestar de sus socios,

- Que la cooperativa aparta de manera parcial la intermediación entre el socio y el mercado,

- Que los contratos de compraventa, prestación de servicios, o trabajo se ven mediatizados por la relación societaria conectada con ellos, y que determina la existencia de obligaciones y derechos distintos a los del mercado libre, así como una forma de fijación del precio distinta a las del dicho mercado.

4. Que la existencia de estas condiciones específicas en dicho “mercado singular” justifican la no aplicación de las mismas reglas de valoración que en las operaciones vinculadas.

5. Que además, el fundamento de las reglas de valoración específicas para operaciones vinculadas no se produce en este tipo de operaciones, ya que no existe la maniobra elusiva que se intenta corregir con el método de valoración.

7. Bibliografía utilizada.

ARANA LANDÍN, S. “La nueva regulación sobre operaciones vinculadas y su incidencia en las cooperativas”, CIRIEC - España. Revista de economía pública, social y cooperativa, Nº. 69, 2010

BARBERENA BELZUNCE, I. Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal. Aranzadi, 1992.

BERLE, A.A. & MEANS, G.C. (1932) The modern Corporation and private property, New York, The McMillan Company.

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

CELAYA ULIBARRI, A. *Capital y sociedad cooperativa*. Tecnos, 1992.

FAJARDO, I.G. *La gestión económica de la cooperativa: responsabilidad de los socios*. Tecnos, 1997.

FAJARDO, I.G. “La masa activa y pasiva en el concurso de cooperativas”, CIRIEC. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa, nº 16, 2005 pp. 9-54

FAJARDO, I.G. “Reforma contable y legislación cooperativa” Noticias CIDEA nº 50 (2008) p. 72 y ss

GENSCHEL P., KEMMERLING A. Y SEILS E. “Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market” (2011) JCMS: Journal of Common Market Studies Volume 49, Issue 3, pages 585–606, May 2011.

GORDON, E. A., HENRY, E., LOUWERS, T.J. & REED, B. (2007) “Auditing related transactions: a literature overview and research synthesis” Accounting Horizons, 21:1, March, 81-102.

JENSEN, M. & MECKLING, W. (1976) “Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure”, Journal of Accounting and Economics, 3, 305-360.

KHLEBECK,M.& MAYHEW,B (2004) "Related party transactions" AAA 2005 FARS Meeting Paper, Disponible en SSRN: <http://ssrn.com/abstract=592582>

LAMOCA PÉREZ, C. Problemática fiscal de las cooperativas agrarias de elaboración de vino, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, Nº 358, 2012, págs. 61-78.

PANIAGUA ZURERA, M., Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa, McGraw-Hill Interamericana de España, 1997.

PEREZ ROYO, F. "Propuestas en relación al futuro régimen fiscal de las cooperativas", Revista cuatrimestral del CIRIEC, número extraordinario 1987 sobre fiscalidad de cooperativas.

POLO-GARRIDO,F./SARASA,C. Las operaciones vinculadas y las operaciones cooperativizadas bajo normas internacionales de información financiera. Reflexiones para el marco contable español. CIRIEC-España, nº 77/2013, págs. 87-107.

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

SALELLES,J.R. "La sociedad cooperativa como forma de organización de empresa: las claves societarias de su tratamiento fiscal", CIRIEC- España, Revista de Economía pública, social y cooperativa, nº 23, 1996, págs.. 71-91.

SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2010) "Aplicación del régimen de operaciones vinculadas a las operaciones cooperativas-socio. Las operaciones cooperativizadas" CIRIEC-España, Revista jurídica de Economía social y cooperativa, 21, 59-86.

VARGAS VASSEROT, C. *La actividad cooperativizada y las relaciones de la cooperativa con sus socios y terceros*. Aranzadi, 2006

VIANA V., VILLALÓN J. "Hacia la armonización del Impuesto sobre Sociedades. Luces y sombras de la Propuesta de Directiva sobre la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades. (2011): Quincena Fiscal Aranzadi num. 22/2011 pág 1-21