

# PERFILES TRIBUTARIOS DE LAS COOPERATIVAS DE *FREELANCE* EL EJEMPLO FACTOO.ES

**MARÍA PILAR ALGUACIL MARÍ**

Universidad de Valencia

En los últimos años, se ha vivido a nivel mundial una auténtica explosión de las plataformas colaborativas, que actualmente son ampliamente conocidas y utilizadas por los ciudadanos europeos (European Commission, 2016a, p.5). Dentro de esta tendencia, se ha comenzado a extender en nuestro país el uso de las cooperativas de *freelance*, asimismo basadas en una plataforma online, y que ofrecen servicios variados a autónomos y/o profesionales que realizan trabajos esporádicos o eventuales, para facilitarles el desempeño de su labor.

Esta fórmula podría enmarcarse en las llamadas «plataformas cooperativas», término acuñado por Trebor Scholz (2016) en Diciembre de 2014 (1), para referirse a un fenómeno que surge en el contexto de un movimiento que, dentro de la llamada Economía colaborativa (European Parliament, EESC, Cañiguera), empezaba a tomar conciencia de que en gran medida, las empresas que utilizaban estas plataformas no ofrecían un esquema colaborativo de propiedad, sino que funcionaban como empresas capitalistas que generaban un mercado para los bienes o servicios de los particulares. Llevado este esquema al terreno del trabajo, podría propiciar el desempeño del mismo en peores condiciones laborales y de seguridad para los usuarios oferentes que en el mercado de trabajo «tradicional». Desde esa premisa, se considera que el esquema jurídico de la cooperativa es el que encierra la auténtica Economía colaborativa, ya que sí implica una real colaboración

entre los oferentes/usuarios y una participación de los mismos en los beneficios generados por el negocio online. El lema de este movimiento sería *Ownning is the new sharing*, y está basado en la idea de que la auténtica colaboración implica la propiedad de los medios de producción por parte de productores y/o usuarios.

En el marco de este uso colaborativo de plataformas para la realización de trabajo eventual o esporádico, con una forma jurídica de cooperativa, Loconomics (2) podría ser considerada la experiencia pionera. Se la ha calificado como el Airbnb del trabajo profesional de corto plazo, y de hecho su creador (Joshua Danielson) tuvo la idea tras ser usuario de la célebre plataforma de alquiler temporal de viviendas. La mayor diferencia con su más célebre e inmediato antecedente en la actividad de la oferta de trabajos temporales a través de una plataforma (si

**CUADRO 1**  
**MODELOS DE COOPERATIVAS FREELANCE EN ESPAÑA**

	Cooperativa de productores	Cooperativa de facturación
<b>Ámbito de socios</b>	Restringido a una actividad, o conjunto de actividades en un sector	Abierto a todos los autónomos en general
<b>Grado de integración del socio</b>	La carrera del socio se desarrolla a través de la cooperativa Los productos o servicios se comercializan por la cooperativa La cooperativa provee de medios para la producción	Actividad fundamental: facturación y Seguridad social. Actividades anexas

FUENTE: Elaboración propia.

bien referido a trabajos manuales no cualificados), TaskRabbits (3), es precisamente su forma cooperativa. La cooperativa, a través de su página, se encarga de la intermediación, el cobro, etc., y presta otros servicios como la confección de una página web, etc. La estructura cooperativa de la plataforma permite que esté participada por sus profesionales y sus trabajadores, que son miembros de la cooperativa. Esta fórmula es asimismo auspiciada por el Sustainable Economies Law Center.

La importancia de este sector no puede ser minusvalorada, si tenemos en cuenta que el trabajo global en plataformas digitales (no solo en este tipo de cooperativas) roza ya el 1-2% de la fuerza de trabajo en UK y EEUU (Codagnone, Abadie, Biagi, p.5), lo que hace suponer que esta fórmula de auto-empleo crecerá lo suficiente como para convertirse en un sector estable a medio o largo plazo. Por otra parte, los estudios indican que afecta fundamentalmente a trabajadores temporales o empleados con bajo salario que necesitan una fuente extra de ingresos. En este sentido, se ha señalado que el trabajo digital no se acomoda a la regulación actual de mercado de trabajo, y por otra parte, surge rompiendo los esquemas de empleo/desempleo al 100% que están en la base de su regulación (Goudin, p.17). Por ello, la economía colaborativa está flexibilizando el mercado de trabajo y de autoempleo (Woskow, p. 30).

En España, el fenómeno de las plataformas de *freelance*, ha surgido fundamentalmente utilizando la fórmula cooperativa, y con unas características muy peculiares, que podrían quizá calificarse de autóctonas. Como instrumento jurídico se ha utilizado el modelo general de la cooperativa de trabajo asociado, o más específicamente, en ocasiones, el de la cooperativa de impulso empresarial, acuñada por la ley andaluza de cooperativas, que constituye una modalidad de la cooperativa de trabajo asociado (4). El perfil del socio de estas cooperativas es un artista, profesional o en general, trabajador autónomo, que realiza trabajos esporádicos, por lo que no tiene unos ingresos estables, y en todo caso, el importe de éstos no es muy alto, no superando generalmente los 15.000-18.000 euros anuales. Algunas de estas cooperativas (por ejemplo, Freelance SCM) establecen incluso límites de nivel de ingresos para ser socio de la cooperativa.

Este uso de la forma cooperativa parece poder clasificarse en dos modelos diferentes que a su vez responden a dos motivaciones próximas, pero distintas: Así, algunas de estas cooperativas reúnen a profesionales de un mismo sector o profesión, utilizando recursos comunes, con la idea de favorecer sus carreras profesionales, comercializar su trabajo o sus productos (caso de los artistas o artesanos) y facilitarles las tareas administrativas inherentes al desarrollo de una actividad profesional, incluidas la formalización de los deberes tributarios y de seguridad social. Responderían más así a la idea de un colectivo que pone recursos en común para satisfacer necesidades de sus miembros de forma mutualizada (Cuadro 1).

Como indicábamos, existe otro modelo en este tipo de cooperativas que se centra más específicamente en este último tipo de servicios, los que permiten al autónomo evitar la calificación fiscal y laboral de empresario, y que, por otro lado, abren su actividad a cualquier clase de autónomo o profesional, no existiendo esa necesidad de homogeneidad del colectivo de socios. Estas cooperativas ofrecen como atractivo para sus socios, fundamentalmente, la posibilidad de facturar por cuenta de los mismos, evitándoles la necesidad de darse de alta como agente económico independiente a efectos de la Hacienda Pública y la seguridad social, siendo la cooperativa quien se relaciona jurídicamente con el cliente como empresario, y le emite sus facturas. Por ello, a estas cooperativas se las conoce asimismo como «cooperativas de facturación». La mayoría de cooperativas de *freelance* en España se sitúan en algún punto entre estas dos tendencias o modelos, a los que denominaremos, respectivamente, Cooperativas de productores (asumiendo la denominación de las cooperativas de trabajadores autónomos de otros países de nuestro entorno) y Cooperativas de facturación (que es la denominación que parece haberse impuesto entre los usuarios de las mismas).

En España, a la vista de las cooperativas que han podido reseñarse, es bastante importante el modelo de cooperativa de facturación, al menos en un plano cuantitativo, en cuanto que la mitad de cooperativas en plataformas digitales que han podido reseñarse parece adaptarse a este perfil (5). Esta importancia puede explicarse porque estas cooperativas vienen a llenar una necesidad sentida por los pequeños profesio-

**CUADRO 1**  
**COOPERATIVAS DE FREELANCE MÁS IMPORTANTES EN ESPAÑA**

Nombre	website	Forma juridical/Ley reguladora	Ambito de actuación
<b>Freelance SCM</b>	freelance.es	Cooperativa de trabajo asociado Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid.	Audiovisual, informática y diseño
<b>SMart Ibérica</b>	smart-ib.org	Cooperativa de impulso empresarial Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas	Artistas y gestion cultural
<b>SBP</b>	http://sebuscanperiodistas.com/cooperativa/	Cooperativa de impulso empresarial Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas	Periodistas
<b>Inpulse</b>	http://www.inpulse.pro/	Cooperativa de impulso empresarial Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas	Artistas y diseñadores
<b>CDF, Cooperativa De freelances</b>	cdf1.es	Cooperativa de trabajo asociado /No consta	Profesionales del sector audiovisual
<b>Starist</b>	http://www.tabacasol.es/	No consta	Artistas
<b>Facturale</b>	Facturale.es	Cooperativa trabajo asociado Ley 27/1999, estatal de cooperativas	Autónomos en general
<b>Factoo</b>	factoo.es	Cooperativa trabajo asociado Ley 27/1999, estatal de cooperativas	
<b>FreeAutónomos</b>	freeAutónomos.es	No consta	
<b>Tefacturamos</b>	tefacturamos.com	Comersites S. Coop. Mad Cooperativa de trabajo asociado /Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid.	
<b>Smartcooper</b>	http://www.smartcooper.com/	Cooperativa de trabajo asociado (servicios profesionales asociados) Ley 27/1999, estatal de cooperativas	
<b>Cooperativa online</b>	http://www.cooperativaonline.com/	Cooperativa de impulso empresarial Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas	

FUENTE: Elaboración propia..

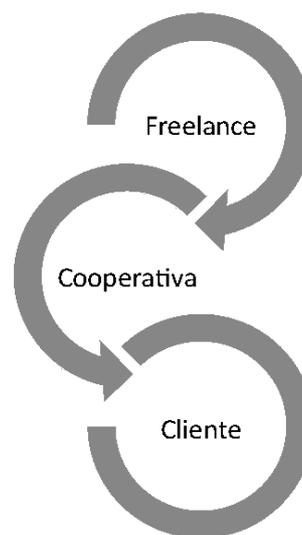
nales que realizan trabajos puntuales o esporádicos, y que no tienen un flujo de ingresos constante. Y ello, en gran medida, por las peculiares características de la legislación y doctrina jurisprudencial española en materia de seguridad social de los autónomos (6), tema en el que no vamos a entrar aquí por quedar fuera del ámbito de este trabajo. Pero, asimismo, por el deseo de muchos *freelance* con ingresos esporádicos de evitar tener que cumplir con las obligaciones tributarias derivadas del desarrollo de una actividad económica, imprescindibles para poder emitir las facturas que requerirá su cliente, especialmente si se trata de un empresario.

Veamos un cuadro recapitulativo de las cooperativas de *freelance* más importantes existentes en la actualidad en España: (Cuadro 2)

### LAS COOPERATIVAS DE FACTURACIÓN EN ESPAÑA: EL MODELO DE FACTOO ↓

Centrémonos ahora en las cooperativas a las que hemos venido en denominar «de facturación», de las que Factoo sería un ejemplo paradigmático. Esta cooperativa ofrece a sus socios como servicio principal el de

**GRÁFICO 1**  
**LAS COOPERATIVAS DE FACTURACIÓN EN ESPAÑA**



FUENTE:Elaboración propia

**CUADRO 3**  
**TRIBUTOS QUE RECAEN SOBRE EL AUTÓNOMO**

	IRPF	IVA
<b>Autoliquidaciones</b>	- Declaración del Impuesto (Mod. 100) - Declaración de los Pagos fraccionados (Modelos 130-131)	- Declaración anual (390) - Declaraciones trimestrales (303)
<b>Obligaciones auxiliares</b>	- Obligaciones contables y registrales	- Facturación - Libros registro

FUENTE: Elaboración propia.

**CUADRO 4**  
**OBLIGACIONES FORMALES**

<b>Deberes de información</b>	- Declaraciones censales (036-037) - Declaración operaciones con terceros (347) - Declaración de operaciones en libros registro (340)
<b>Retenciones/ingresos a cuenta</b>	- Declaración de realización de retenciones (111-115) - Resumen anual de retenciones (190)

FUENTE: Elaboración propia.

facturación, y adicionalmente, un seguro de responsabilidad civil, la gestión de riesgos laborales, y la asesoría legal y laboral aneja a dichos servicios. ¿En qué consiste este «servicio de facturación»? Básicamente, supone que la cooperativa actúa de empresario, colocándose como intermediaria entre el socio y su cliente, siendo jurídicamente la prestadora del servicio al éste. El *freelance*, como socio de trabajo de la cooperativa actúa en el mercado de forma dependiente a ésta, en una posición «cuasi laboral» (aunque jurídicamente se trata de una relación societaria). (ver gráfico 1).

Esta posición permite que el *freelance* socio no tenga que darse de alta en el régimen de trabajadores autónomos de la Seguridad Social, pero, asimismo, le evita los deberes y obligaciones de índole tributaria que se derivarían si ejerciera la actividad por cuenta propia, y que someramente, serían los siguientes:

En primer lugar, el autónomo, antes de iniciar una actividad económica debe presentar declaración censal, modelos 036 ó 037, para dar a conocer a la Hacienda Pública dicha circunstancia y sus datos con relevancia fiscal. Además, por el ejercicio de su actividad, estará sometido a tributos, y en particular, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), donde deberá declarar y calcular sus rendimientos de actividades económicas, así como realizar los correspondientes pagos fraccionados trimestrales, y al Impuesto sobre el Valor añadido (IVA), que generará declaraciones trimestrales (o mensuales) y una declaración anual recapitulativa. En relación con cada uno de ellos, además, tendrá deberes formales o auxiliares, que permiten comprobar si los datos declarados son correctos. En particular, éstos serían:

- Deberes contables o registrales (deberá llevar contabilidad, o al menos, libros registro de ingresos y gastos, y de facturas emitidas y soportadas),
- Realizar, en su caso, y salvo que todos sus rendimientos estén sometidos a retención (lo que ocurrirá si los pagadores son empresarios) pagos a cuenta a del IRPF

- Deberes de facturación. Deberá emitir factura, ordinaria o simplificada, por cada una de las operaciones que realice. (Cuadro 3)

Por último, por el hecho de ser empresario, el autónomo está obligado a realizar actividades de colaboración; esto es, actividades que se hacen para que la Hacienda Pública aproveche su condición para que le ayude a gestionar los tributos, y que pueden consistir en deberes de información, a través de la presentación de declaraciones informativas; y en la realización de retenciones, como por ejemplo si alquila un local, dado que el arrendamiento de locales de negocio está sometido a retención (Cuadro 4).

En cambio, si se coloca en la situación de socio trabajador de la cooperativa, todas las obligaciones derivadas de la actividad económica, a efectos fiscales, recaen sobre ésta. Al socio se le pagará, por parte de la misma, el «anticipo societario», y en su caso, el retorno derivado de la liquidación final del ejercicio de la cooperativa. Estas cantidades provendrán del importe de la facturación emitida por la cooperativa en relación con las operaciones realizadas por el socio, previa deducción de un porcentaje de la facturación que teóricamente viene a cubrir los gastos específicos y generales de la cooperativa, y las aportaciones a fondos obligatorios, y fiscalmente no tienen la consideración de ingresos derivados de una actividad económica para el *freelance*.

#### PERFILES TRIBUTARIOS DE LA COOPERATIVA ▼

Veamos ahora pues cuál será la situación tributaria de esta cooperativa de facturación. Dado que a efectos fiscales, la norma sustantiva reguladora es relevante (Alguacil/Romero), debemos empezar por indicar que a Factoo, por tener ámbito nacional y no realizar su actividad predominantemente en ninguna CCAA concreta, le es de aplicación la ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, de ámbito estatal. Esta norma

regula a las cooperativas de trabajo asociado en su artículo 80 y ss.

### Calificación fiscal

Primero deberíamos detenernos en su calificación fiscal dentro del régimen fiscal de cooperativas, regulado en la ley 20/1990, de régimen fiscal de cooperativas: debe tenerse en cuenta que, en general, se le aplicará el régimen de las cooperativas de trabajo asociado, categoría a la que pertenecen. Con lo que en principio, si cumplen los requisitos del art. 8 de la citada ley, y no incurrir en ninguna de las causas de pérdida de la protección fiscal enumeradas en el art. 13 de dicha ley, serán calificadas como especialmente protegidas a efectos fiscales (Alguacil).

En principio, la cooperativa de facturación no tendría especiales dificultades para cumplir con ambos niveles de exigencias. Si bien en este punto, quizá deberían destacarse dos elementos donde se debería ser especialmente atento en punto al cumplimiento: el primero, la obligación de dotar los fondos obligatorios (art. 13.1 Ley 20/1990), cuyo contenido, para Factoo, se contempla en el art. 58 de la ley 27/1999. En particular, la dotación al Fondo de Educación y Promoción deberá sufragarse, en principio, con el importe de las "comisiones" en forma de retención del anticipo societario que realizan estas cooperativas (7), dado que éstas constituirán los ingresos cooperativos o excedentes. Asimismo, hay que recordar que estas cooperativas están obligadas igualmente a utilizar el saldo de este Fondo en actividades previstas en sus fines legales. El segundo, la prohibición de remunerar a los socios con un importe superior al doble del valor de mercado de la prestación realizada, que se impone a las cooperativas especialmente protegidas, en el art. 8.1 de la ley 20/1990, de régimen fiscal de cooperativas. Esto puede plantear determinados problemas, en función de cómo se evalúe el trabajo realizado por el socio (véase Alguacil, págs. 42 y ss)

Por otra parte, esta calificación de especialmente protegida le otorgará los siguientes beneficios (art. 34 Ley 20/1990):

1. Una bonificación del 50% de la cuota del Impuesto sobre Sociedades (tanto la de resultados cooperativos como extracooperativos).
2. En el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales (en adelante, ITP/AJD), se prevé la exención (art. 34.1) de las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

#### a. Cuestiones censales e IAE

Una de las cuestiones que pueden plantear dificultades en este tipo de cooperativas es el relativo a las declaraciones del IAE. En efecto, dado que no existe un epígrafe en dicho impuesto que cubra a este tipo de

empresas con múltiples actividades estarían obligadas a declarar por cada epígrafe que cubriera las distintas actividades de sus socios, declaración que, en principio, se realizará con la declaración censal (036), salvo que la cooperativa no esté exenta del pago del impuesto, en cuyo caso deberá presentar el alta, cada vez que realice una nueva actividad, con el modelo 840. La cooperativa no estará exenta del impuesto si en el año anterior su cifra de negocios fue igual o superior a 1 millón de euros, a partir del tercer ejercicio de inicio de la actividad (8).

En el caso de que no esté exenta, la Cooperativa, en cuanto que fiscalmente protegida, goza de una bonificación del 95% en la cuota, y en su caso, de los recargos (vid. art. 124 LRHL, que establece la posibilidad del recargo provincial), aplicable a toda la actividad económica de la Cooperativa. Como indica el TSJ Madrid, en sentencia núm. 538/1997 de 11 mayo (JT 1997\507), la aplicación de la bonificación tiene carácter imperativo y no necesita de la previa declaración administrativa sobre la procedencia de su disfrute. Debe destacarse la importancia de esta bonificación en el caso de este tipo de cooperativas, dado que se devenga una cuota por cada actividad desarrollada, lo que penaliza a las Entidades con múltiples actividades.

#### b. Impuesto sobre Sociedades

En este impuesto, la ley 20/1990 prevé determinadas normas de ajuste aplicables a las cooperativas. Estas normas son: la separación de resultados cooperativos y extracooperativos (que se gravan con diferentes tipos de gravamen), las reglas de valoración específicas para las operaciones con socios, la deducción de los intereses por el capital social y por las dotaciones al Fondo de educación y promoción, la reducción por la dotación al Fondo de reserva obligatorio, y la compensación de pérdidas por cuotas y no por Base imponible (Romero Civera/Mari Vidal).

Nos detendremos sólo, por su relevancia, en las relativas a las operaciones con socios, que serían las que regulan la separación de resultados y la valoración de las operaciones con socios.

#### a) Resultados cooperativos y extracooperativos:

Se calificarán como ingresos cooperativos (art. 17 Ley 20/1990):

- los derivados de las facturas emitidas a los clientes de los *freelance*, así como las comisiones abonadas por el socio en concepto de gestión de seguridad social y gestión de facturación, dado que se trata de ejercicio de la actividad cooperativizada con socio, siendo la actividad cooperativizada, en las cooperativas de trabajo asociado, el desempeño del trabajo. Se considera ingreso cooperativo, por tanto, el derivado de cobrar al cliente por el trabajo realizado por el socio.

En efecto, el art.80.1 de la Ley 27/1999 establece:

«1. Son cooperativas de trabajo asociado las que tienen por objeto proporcionar a sus socios puestos de trabajo, mediante su esfuerzo personal y directo, a tiempo parcial o completo, a través de la organización en común de la producción de bienes o servicios para terceros.»

– Las cuotas abonadas por el socio

De estos ingresos, se deducirán como gastos (art. 18 Ley 20/1990):

– El importe que se abone al socio, excepto los descuentos que se le practiquen;

– Las cantidades aportadas al Fondo de Educación y Promoción, que se imputan a los resultados cooperativos,

– Los gastos específicos de la actividad de gestión, y la parte correspondiente de los gastos generales (o la totalidad de éstos, si no hay asalariados).

Ahora bien, si la cooperativa tiene asalariados (incluso aquellos que se dediquen a la gestión de la misma), puede resultar complicado saber cómo determinar el importe de los rendimientos cooperativos y extracooperativos. En efecto, según la DG, y la jurisprudencia, los ingresos correspondientes al trabajo realizado por los asalariados deberían calificarse como extracooperativos, dado que la actividad cooperativizada es el trabajo, y el empleo de trabajadores sería ejercicio de la actividad cooperativizada con terceros. Así lo indica el TS en sentencia de 20 diciembre 2013. Ya lo había expresado en repetidas ocasiones el TSJ Murcia, sentencia núm. 653/2012 de 28 junio, entre otras. Y aunque el trabajo realizado por los asalariados fuera marginal, existiría la obligación de registrarlo contablemente de forma separada (art. 57.3 de la ley 27/1999 y art. 13.10 de la ley 20/1990), y destinar al Fondo de reserva obligatoria el 50% de los mismos.

Normalmente, esto se realiza de la forma siguiente:

1. Determinamos el resultado contable de acuerdo con la ley 27/1999 y la normativa contable (9), llegando a un resultado de pérdidas y ganancias único.

2. Separamos, en la memoria, los resultados cooperativos y extracooperativos para cumplir con la obligación contable, y para determinar el importe de la dotación a Fondos obligatorios. En la normativa estatal, esta separación está regulada en el art. 57.3 (10).

3. Si existe alguna diferencia en el cómputo de trabajadores con relación a la ley 20/1990 (por ejemplo, en el caso de asalariados que se hayan negado a ser socios) ajustamos para hacer el cómputo con la normativa fiscal.

4. Con base en ese cómputo, encontramos el porcentaje cooperativo:

$P_{coop} = n^{\circ} \text{ socios} / \text{total trabajadores y socios}$

El criterio puede ser el número, las jornadas legales, la masa salarial... la ley no establece ninguno concreto, pero deberá ser razonable y consistente en el tiempo.

5. Aplicaremos ese porcentaje al conjunto de ingresos de explotación ordinarios, y eso nos dará los resultados cooperativos derivados de la realización de las operaciones con socios.

6. El resto de resultados de explotación son resultados extracooperativos.

Ahora bien, el art. 17 de la ley 20/1990 indica sin género de dudas, que son ingresos cooperativos «Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios», y en el caso de estas cooperativas, no necesitamos realizar un prorrateo para saber qué ingresos ha generado cada socio, sino que queda perfectamente delimitado por el importe de las facturas y de las comisiones abonadas. El problema es que, si determinamos así el resultado, de forma analítica ¿cómo calculamos los ingresos extracooperativos que según la DGT y la jurisprudencia se producen siempre que haya asalariados?

Por otra parte, en caso de que efectuemos un prorrateo, también se plantean problemas: en efecto, será al resultado cooperativo al que le imputaremos los gastos derivados del pago del importe de dichas facturas a los socios. Con lo que podemos encontrarnos con que, si tenemos asalariados y realizamos el prorrateo habitual, podamos generar resultados cooperativos negativos por el mero hecho de aplicar a esta parte del resultado la mayoría de los gastos de la cooperativa, habiendo prorrateado sin embargo los ingresos.

Una interpretación posible que podría salvar este problema sería entender qué en estos casos, la actividad cooperativizada no es el trabajo, entendido en un sentido genérico, sino el trabajo profesional dirigido a terceros, en cuyo caso habría que entender como terceros, a estos efectos, únicamente a aquellos profesionales contratados por la cooperativa, que no fueran socios.

#### b) Valoración de las operaciones con socios:

El art.15.1 de la ley 20/1990, establece la obligatoriedad de valorar la remuneración que la cooperativa abona al socio por su valor de mercado (11): Este precepto se aparta del criterio general de la LIS, 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, y supone tratar a las operaciones cooperativizadas de forma similar a las operaciones vinculadas. Sin embargo, no supone una especificidad del régimen de operaciones vinculadas contemplado en el art. 18 de la ley 27/2014, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), sino un régimen jurídicamente diferenciado, tanto por su fundamento como por sus efectos jurídicos (12).

La regla general de valoración, por tanto, sería el valor de mercado, entendiendo por tal: «el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sea concertado entre partes independientes por dichas operaciones». En el mismo art. 15 se establecen los parámetros para determinar el valor de mercado en determina-

**CUADRO 5**  
**APLICACIONES DEL ARTÍCULO 15 DE LA LEY 20/1990**

<b>Operación con socio</b>	Para su actividad profesional →	Aplicación del art. 15 ley 20/1990 - Valor de mercado, o - Precio efectivo	
	Fuera de la actividad operativizada →	Participación de 25% →	Operación vinculada, aplicación del art. 18 LIS
		Participación inferior 25% →	No hay regla de valoración

FUENTE: Elaboración propia

dos casos. Así, los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo se calcularán conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena (art. 15.2. tercer párrafo de la ley 20/1990).

La aplicación de esta regla de valoración implicaría que en el caso de que pudiera detectarse una diferencia sustancial entre lo ganado por el socio efectivamente y la retribución salarial normal para ese trabajo, pudiera tener que realizarse un ajuste en el Impuesto sobre Sociedades de la cooperativa, y el ajuste correspondiente en el IRPF del socio. Y ello tanto cuando la remuneración fuera más alta que la salarial como cuando, a la inversa, el socio acepta una contraprestación que está muy por debajo de la normal del mercado para el trabajo dependiente.

¿Cuándo se aplica este artículo 15? Sólo en las operaciones en que se den dos notas: a) Realizadas con socios de la cooperativa, y b) En el desarrollo de sus fines sociales. En el caso de este tipo de cooperativas, el trabajo (Cuadro 5).

Por su parte, las operaciones con socios que, cumpliendo los requisitos del art. 18 LIS (básicamente, una participación en el capital social del 25%), no constituyan realización del objeto social, se considerarán operaciones vinculadas, y seguirán su régimen jurídico, con su doble ajuste y sus obligaciones de documentación. Sin embargo, es altamente improbable que esta situación se produzca en una cooperativa como Factoo. A sensu contrario, no se aplicaría la regla de operaciones vinculadas en relación con las operaciones referidas al trabajo de los socios, que sería la actividad cooperativizada típica.

Cabe plantearse, por otro lado, si estas cooperativas pueden considerarse sociedades de profesionales, a efectos de las implicaciones tributarias que la misma puede suponer. Cabe recordar que en el art.3 de la ley 2/2007 se prevé la existencia de sociedades profesionales multidisciplinares, con lo que la multiplicidad

de actividades desempeñadas no sería un problema para dicha calificación. Sin embargo, no creemos que pudiera aplicarse a Factoo esta ley, en nuestra opinión, dado que se exige que los socios sean profesionales en su art. 3.a), y no todos los socios de la cooperativa serán profesionales, ya que sólo se exige que desarrollen una labor por cuenta propia, lo que no implica necesariamente un carácter profesional (Vergez).

En el plano tributario, cabría pensar en la posibilidad de aplicar el régimen de la valoración por precio convenido de los servicios a sociedades profesionales (art.18.6 LIS) (13). Recordemos que, en estos casos, la operación, según el art. 15 de la ley 20/1990 se valora por su valor de mercado. Pero para ello haría falta, como mínimo, que al menos el 75% de su facturación correspondiera a socios a los que pudiera calificarse de profesionales.

#### IVA y facturación ¶

La cooperativa estará sometida a los deberes y obligaciones derivados del IVA, y en particular, al deber de facturación, que constituye, en realidad, el núcleo de los servicios prestados al socio, y la propia razón de ser de la cooperativa. Dado que se trata de una cooperativa de trabajo asociado, aunque la relación con el socio es societaria, se considera que es de carácter dependiente, y por tanto, el trabajo realizado por el socio para la cooperativa no está sujeto a IVA (14)<sup>4</sup>, por asimilación a las prestaciones laborales (art. 7.6º Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante, LIVA (15)).

En cambio, las operaciones de la cooperativa con los clientes de los socios, sí estarán sujetos al Impuesto, como regla general, y habrá que repercutir la cuota correspondiente al tiempo de la facturación. El deber de repercutir y de declarar recaerá sobre la cooperativa, que será el sujeto pasivo del Impuesto, a todos los efectos. La base imponible de esta factura será el importe total de la contraprestación, sin que se resten de ella las cantidades «retenidas» al socio en concepto de gastos de gestión.

Posiblemente el mayor reto de este tipo de cooperativas en relación con el IVA sea lidiar con la posibilidad de tener que aplicar la regla de prorrata, general o especial, o incluso el régimen de sectores diferenciados, en el caso de que algunas de las actividades realizadas por sus socios, pero no todas, estén exentas del impuesto. En el caso de Factoo, las actividades por las que están facturando, según su página web, son:

- Clubs Deportivos: Entrenadores, fisioterapeutas, árbitros...
- Formadores: Educadores, monitores, profesores...
- Creativos: Diseñadores, editores programadores, escritores, community managers...
- Artistas Cantantes, Espectáculos, músicos...
- Agente: Comerciales, intermediarios, asesores, abogados...
- Oficios y Reforma: Electricistas, Pintores...
- Terapeutas: Psicólogos, psiquiatras...
- Imagen y Sonido: Fotógrafos, cámaras, técnicos de sonido, producciones audiovisuales...
- Estudios Superiores: Arquitectos, ingenieros, peritos...
- Servicios: Reparto, hostelería...

En el caso de Factoo, que no se ha caracterizado como cooperativa sin ánimo de lucro (a diferencia, por ejemplo, de SmartIb), y que por tanto, no puede aplicarse la calificación de Entidad privada de carácter social definida en el art. 20. Tres de la LIVA, las exenciones no podrán venir como consecuencia de la prestación de servicios deportivos, o culturales, pero sí en aquellas operaciones exentas con independencia del carácter no lucrativo de su prestador, tales como los terapeutas y formadores, si cumplen los requisitos de la LIVA. Por lo tanto, seguramente aplicará la regla de prorrata general o especial (arts. 102-103 LIVA) en algunas de estas actividades. Para el conjunto de sus actividades, deberá aplicar el régimen de sectores diferenciados de actividades, dado que realiza actividades totalmente exentas y totalmente gravadas (con lo que el porcentaje de prorrata difiere en un 100%) que están en grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (16). El IVA soportado no deducible por tal motivo formará asimismo parte de los gastos a imputar en el Impuesto sobre Sociedades de la cooperativa.

## TRATAMIENTO DEL SOCIO ¶

Dos son las cuestiones que nos parecen más relevantes en relación con el tratamiento en el IRPF derivado de las operaciones del socio con la cooperativa: en primer lugar, la calificación de las aportaciones realizadas para ser miembro de la cooperativa, en segundo lugar, el impacto fiscal de las cantidades percibidas de la cooperativa, así como los descuentos sufridos.

**a) Cantidades aportadas para adquirir la condición de socio.** Las cantidades aportadas a la cooperativa

de facturación para poder acceder a sus servicios constituirán, bien aportaciones al capital social para adquirir la condición de socio, bien cuotas de ingreso. Las primeras no están gravadas por el Impuesto sobre Sociedades (no son ingresos para la cooperativa), ni tampoco por la modalidad Operaciones societarias del ITP/AJD, ya que están exentas. En efecto, de este impuesto -cuyo gravamen consiste en el 1% de la cifra de capital social nominal, según el art. 25.1 RDLeg 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, LITP)- están exentas las cooperativas protegidas respecto de los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión (art. 33.1 de la Ley 20/1990). En la actualidad, todas las sociedades están exentas del mismo en los supuestos de aportación a capital para la constitución o ampliación. Las cuotas de ingreso, en su caso, si serán ingreso cooperativo, y aunque no serán un gasto deducible para el socio, si se tendrán en cuenta para el cálculo de los efectos tributarios del reembolso en caso de baja.

En efecto, esta última operación (la baja del socio con devolución de aportaciones) tiene repercusiones en la imposición directa sobre la renta, en el IRPF del socio, ya que se producirá una alteración patrimonial que, previsiblemente, generará una ganancia o pérdida patrimonial de las previstas en los arts. 33 y ss. de la LIRPF. Esta alteración deberá tenerse en cuenta en relación con los límites para presentar la declaración del IRPF, ya que no constituyen rendimientos del trabajo personal, y se imputará en la renta del ahorro. La ley 20/1990 aclara algunas particularidades de la forma de cálculo de dicha ganancia o pérdida, en su art. 30.c), y la cuestión ha sido asimismo interpretada por la DGT, en resolución núm. 208/2005 de 10 junio. (JUR 2005\17913).

**b) Cantidades percibidas de la cooperativa por las facturas emitidas.** Ya hemos visto cómo estas operaciones se valoraban por su valor de mercado en el Impuesto sobre Sociedades de la cooperativa, para la que constituyen un gasto. Correlativamente, para el socio, son un ingreso en su imposición directa, que puede tener dos calificaciones:

- El importe percibido hasta el valor de mercado, se califica de rendimientos del trabajo personal, imputable en la base imponible general.

- El exceso sobre el valor de mercado, y según lo dispuesto en el artículo 30 Ley 20/1990, tiene la consideración de rendimientos del capital mobiliario, y tributa en la base imponible del ahorro.

En efecto, en directa relación con lo establecido en el art. 15 para la valoración como gasto deducible de estas retribuciones, el art. 28 de la ley 20/1990 califica como rendimiento del trabajo los anticipos laborales "en cuantía no superior a las retribuciones normales de la zona", y de rendimiento de capital mobiliario el exceso. (En ese sentido, DGT 2 junio 1995). Esta califica-

ción es expresamente sostenida por el Tribunal Supremo (Sentencia de 31 julio 1989), que considera que la fuente de los «anticipos laborales» y del «retorno» (materializado en este exceso sobre el valor de mercado) es distinta, derivando los primeros sólo del trabajo, y el segundo de la actividad económica, con lo que no puede entenderse que los primeros sean un mero adelanto del segundo.

## CONCLUSIONES †

Factoo podría considerarse una cooperativa de facturación, modelo que se inserta dentro de las denominadas «plataformas cooperativas», constituyendo una cooperativa de trabajo asociado que presta a sus socios, trabajadores autónomos eventuales, fundamentalmente, el servicio de constituir un «empleador», lo que se concreta en su facturación a sus clientes y tramitación de altas y bajas de seguridad social.

En la imposición directa, se aplica a cooperativa y socios el régimen especial de las cooperativas de trabajo asociado, con las particularidades de que la condición de socio se une al uso del servicio, la remuneración es variable y no constante, dependiendo de la actividad del socio. Estas características acarrecan una variada multiactividad en el plano del Impuesto sobre Actividades Económicas y la necesidad de utilizar el régimen de sectores diferenciados de la actividad en el IVA.

La cooperativa es el sujeto pasivo que percibe los rendimientos derivados de la actividad en su Impuesto sobre Sociedades, constituyendo los pagos a los socios un gasto de la misma. Asimismo, es el sujeto pasivo a efectos del IVA, con lo que la facturación al cliente se hace en su nombre y por su cuenta.

## NOTAS

- [1] <https://www.imperica.com/en/in-conversation-with/cooperatives-aren-t-co-operatives-unless-they-co-operate-with-each-other>
- [2] <https://loconomics.com/#/learnMoreProfessionals>
- [3] <https://www.taskrabbif.com/>
- [4] Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. Artículo 93. *Cooperativas de impulso empresarial*.  
1. Son sociedades cooperativas de impulso empresarial las que tienen como objeto social prioritario canalizar, en el ámbito de su organización, la iniciativa emprendedora de sus socios y socias, mediante la orientación profesional, la provisión de habilidades empresariales precisas para el desarrollo de cada una de sus actividades, la tutorización de dichas actividades en los primeros años de su ejercicio o la prestación de determinados servicios comunes a las personas socias que les proporcione un ámbito donde desempeñar regularmente su actividad profesional.  
2. En estas entidades pueden coexistir dos tipos de personas socias: las que prestan orientación, formación, tutoría o servicios complementarios, en cuyo caso, su condición societaria se ajustará a los requisitos establecidos, con carácter general, en el artículo 13.1, y quienes resultan be-

neficiarias de dichas prestaciones, que habrán de ser personas físicas. Ambas condiciones podrán recaer, según los casos, en cualquiera de los socios o socias, prevaleciendo a estos efectos, la condición de persona física.

3. Reglamentariamente, se regularán determinados aspectos de esta modalidad cooperativa, especialmente en lo relativo a su objeto, duración de la prestación de trabajo, estatuto de la persona socia y ejercicio de derechos y deberes sociales.

- [5] No tenemos datos de su importancia en relación con el número de socios, o los niveles globales de facturación, o su grado de penetración en sectores determinados.
- [6] En efecto, en la legislación española, quien desarrolle propia de forma habitual, personal y directa una actividad económica a título lucrativo debe darse de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos, gane o no dinero regularmente con la misma, y pagar la cuota mensual correspondiente. El problema surge porque la obligatoriedad de darse de alta en autónomos es independiente del nivel de ingresos y del tiempo dedicado a esa actividad. Lo que prima es que sea una actividad por cuenta propia y que se realice de forma habitual. Pero el concepto "habitual" es estricto, ya que se considera habitual tanto al que dedica 50 horas a la semana a su negocio como al que toca la batería 2 fines de semana al mes. Sin embargo, el Tribunal Supremo, en diversas sentencias, ha considerado que dicha obligación sólo existe en el caso de que la actividad constituya el medio regular de vida del trabajador autónomo, siendo un indicador de dicha circunstancia que se alcance una cifra mínima y regular de ingresos. Por lo tanto, según dicha doctrina no era necesario darse de alta como autónomo si los ingresos eran inferiores al Salario Mínimo Profesional.
- [7] Artículo 58. Aplicación de los excedentes. 1. De los excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades, se destinará, al menos, el 20 por 100 al fondo de reserva obligatorio y el 5 por 100 al fondo de educación y promoción.
- [8] En efecto, el art.82 de la ley reguladora de las Haciendas locales, establece: «1. Están exentos del impuesto: b) Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.»
- [9] Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.
- [10] «3. Figurarán en contabilidad separadamente los resultados extracooperativos derivados de las operaciones por la actividad cooperativizada realizada con terceros no socios, los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa, así como los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades, o los extraordinarios procedentes de plusvalías que resulten de operaciones de enajenación de los elementos del activo inmovilizado...»
- [11] «1. Las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado.»
- [12] Así lo ha manifestado expresamente la DGT, en su Consulta vinculante de 26 de mayo de 2010 (V1970-10).
- [13] El art. 18.6 LIS establece que el obligado tributario puede considerar que el valor convenido coincide con el valor

de mercado en el caso de prestación de servicios de socios profesionales personas físicas, a una sociedad siempre que concurran los siguientes requisitos:

1. Que más del 75% de sus ingresos provengan de actividades profesionales,
  2. La cuantía de las retribuciones abonadas a los socios profesionales no sea inferior al 75% del resultado previo a la deducción de dichas retribuciones
  3. Que la cuantía de las retribuciones de los socios profesionales cumplan los siguientes requisitos:
    - a) Se determine en función de la contribución de cada socio
    - b) No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados con las mismas funciones
- [14] Distinto sería el caso si la cooperativa fuera de servicios, y el socio se considerara un usuario: en este caso, actuaría de mera intermediaria entre un empresario (el socio) y su cliente, con lo que se trataría de una operación sujeta y debería emitir factura a su socio.
- [15] «No estarán sujetas al impuesto: 6.º Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo.»
- [16] Véase Art. 9 LIVA.

## BIBLIOGRAFIA ▼

ALGUACIL, P. (2010). «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma» *REVESCO*, nº 102.

ALGUACIL MARI, P./ROMERO CIVERA, A. (2013). «Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida», *REVESCO*, nº 110, pp. 7-42. [http://dx.doi.org/10.5209/rev\\_REVE.2013.v110.41446](http://dx.doi.org/10.5209/rev_REVE.2013.v110.41446).

CAÑIGUERLA, ALBERTO. (2014) *Vivir mejor con menos*, Conecta. CODAGNONE, C.; ABADIE, F. y BIAG. F. (2016) *The Future of Work in the 'Sharing Economy': Market Efficiency and Equitable Opportunities or Unfair Precarisation?* Institute for Prospective Technological Studies, JRC Science for Policy Report EUR 27913 EN, doi: 10.2791/431485

EESC (2014). «Consumo colaborativo o participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI», <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013IE2788&from=ES>

EUROPEAN COMMISSION (2016a). «The use of collaborative platforms», Flash Eurobarometer 438, doi: 10.2873/598782. Informe realizado por TNS Political & Social network.

EUROPEAN PARLIAMENT (2015). «The Collaborative Economy: Impact and Potential of Collaborative Internet and Additive Manufacturing». [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/547425/EPRS\\_STU\(2015\)547425\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/547425/EPRS_STU(2015)547425_EN.pdf)

GOUDIN, P. (2016). «The Cost of Non-Europe in the Sharing Economy, Economic, Social and Legal Challenges and Opportunities», European Parliamentary Research Service, European Added Value Unit PE 558.777

P2P Foundation (2012). *Synthetic Overview of the Collaborative Economy*, P2P Foundation-Orange, 2012.

ROMERO CIVERA/MARI VIDAL (2015). «Algunos aspectos críticos en la aplicación del impuesto de sociedades a las cooperativas según el régimen fiscal de cooperativas. La necesidad de su reforma», *REVESCO*, nº 118.

SCHOLZ, T. (2016), *Platform cooperativism*, ed. Rosa Luxemburg Stiftung, New York office.

VERGEZ SÁNCHEZ, M. (2009). «Elementos subjetivos de la sociedad profesional», Cuadernos de derecho para ingenieros / coord. por Miguel Angel Agúndez, Julián Martínez-Simancas Sánchez, Vol. 23, 2009 (Sociedades profesionales), ISBN 978-84-9020-171-8, págs. 57-72.

WOSSKOW, D. (2014) «Unlocking the sharing economy. An independent review», Report for the Business Ministry, UK.