

CAPÍTULO 48
RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS
EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

DOLORES DIZY MENÉNDEZ
LUIS ALFONSO ROJÍ CHANDRO
Universidad Autónoma de Madrid

SUMARIO: 1.- INTRODUCCIÓN. 2.- NORMATIVA GENERAL, CLASIFICACIÓN Y TERMINOLOGÍA DE LAS COOPERATIVAS. 3.- PRINCIPIOS GENERALES DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS. 4.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:REGLAS ESPECIALES EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. 4.1.- Valoración de operaciones cooperativizadas. 4.2.- Partidas que componen la base imponible. 4.3.- Resultados cooperativos. 4.4.- Resultados extracooperativos. 4.5.- Bases Imponibles negativas. 5.- CUOTA ÍNTEGRA. 6.- DEDUCCIONES. 7.- RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA. 8.- BENEFICIOS FISCALES DE DETERMINADAS COOPERATIVAS. 8.1.- Cooperativas protegidas. 8.2.- Cooperativas especialmente protegidas. 8.3.- Cooperativas de segundo grado y ulteriores grados. 8.4.- Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas. 9.- ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

1. INTRODUCCIÓN

Es tradición en nuestro ordenamiento jurídico tributario que las Sociedades Cooperativas hayan sido objeto de una particular atención por el legislador, quien consciente de sus características especiales, como entes asociativos y de su función social, les ha reconocido desde antiguo determinados beneficios fiscales como forma de proteger un tipo de organización empresarial de criterios no capitalistas, en la que la propiedad de los medios de producción no determina la distribución del beneficio.

El artículo 129.2 de la Constitución Española reconoce esta especial atención al establecer que “los Poderes Públicos fomentarán mediante la legislación adecuada las sociedades cooperativas”....mandato en el que junto a una regulación general del régimen de cooperativas (complementado por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de su competencia normativa), tiene cabida una legislación específica que desarrolle un régimen fiscal especial complementario del régimen tributario general propio de las personas jurídicas.

Esta legislación fiscal adecuada está contenida en la Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC), cuya vigencia fue ratificada por la Ley 27/1999 de Cooperativas (LC), y mantenida por la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, que en su disposición final 2ª reconoce la vigencia de este régimen especial.(Real Decreto Legislativo 4/2004, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS)

En consecuencia la normativa tributaria básica que desarrolla el régimen fiscal especial de las cooperativas es:

- ♦ Ley 20/1990 de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC)
- ♦ Ley 43/1995 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS)

Las peculiaridades, particularidades y beneficios fiscales relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades, son desarrollados por la Ley 20/1990 sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC), de forma principal en los capítulos:

- ♦ Capítulo IV, del Título II. Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades (art. 15-art. 29)
- ♦ Título IV. Beneficios Tributarios reconocidos a las cooperativas (art. 33-art. 38)

2. **NORMATIVA GENERAL, CLASIFICACIÓN Y TERMINOLOGÍA DE LAS COOPERATIVAS**

Para una perfecta comprensión del régimen fiscal especial de las cooperativas y sus reglas aplicables en el Impuesto sobre Sociedades, es imprescindible conocer y comprender una serie de conceptos y particularidades que afectan de forma general a todas las sociedades cooperativas y que encuentran su regulación en la Ley 27/1999 de Cooperativas (LC).

- **Cooperativa:** sociedad constituida por personas que se asocian en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, al objeto de realizar actividades empresariales encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales bajo una estructura y funcionamiento democrático. Pueden desarrollar cualquier actividad económica.
- **Cooperativa de primer grado:** debe estar integrada al menos por tres socios. Son de primer grado:
 - Cooperativas de Trabajo Asociado
 - Cooperativas de Consumidores y Usuarios
 - Cooperativas de Viviendas
 - Cooperativas Agrarias
 - Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra
 - Cooperativas de Servicios

- Cooperativas del Mar
 - Cooperativas de Transportes
 - Cooperativas de Seguros
 - Cooperativas Sanitarias
 - Cooperativas de Enseñanza
 - Cooperativas de Crédito
- **Cooperativas de segundo grado:** son las constituidas por al menos dos cooperativas.
 - **Cooperativas protegidas:** son las constituidas de acuerdo a los principios de la Ley 27/1999, de Cooperativas (LC) o su norma complementaria autonómica, que no incurrir en las causas de pérdida de dicha condición.
 - **Cooperativas Especialmente Protegidas:** son determinadas clases de cooperativas protegidas:
 - Cooperativas de Trabajo Asociado
 - Cooperativas Agrarias
 - Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra
 - Cooperativas del Mar
 - Cooperativas de Consumidores y Usuarios

que cumplen una serie de requisitos relacionados con:

- a. Principio mutual, de la realización de operaciones cooperativizadas con sus socios.
 - b. Nivel económico moderado de los socios cooperativistas
- **Resultado Cooperativo:** deriva de la propia actividad de la cooperativa con sus socios. Su determinación se llevará a cabo conforme a la normativa general contable. Se destinará a dotar al menos en un 20% al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) y en un 5% al Fondo de Educación y Promoción (FEP)
 - **Resultado Extracooperativo:** derivados de las siguientes operaciones:
 - + Operaciones de la actividad cooperativizada realizada con terceros no socios.
 - + Actividades económicas ajenas a los fines específicos de las cooperativas.
 - + Derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades.
 - + Plusvalías de enajenación de elementos del activo inmovilizado salvo las siguientes excepciones:
 - a. Ingresos procedentes de inversiones o participaciones financieras en sociedades cooperativas.
 - b. Plusvalías obtenidas de la enajenación de elementos del inmovilizado material que sean objeto de reinversión en la totalidad de su importe, con idéntico destino, dentro de los plazos fijados en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (año anterior y tres años posteriores a su transmisión)

Se destinará a dotar al menos en un 50% el Fondo de Reserva Obligatorio (FRO)

- **Fondo de Reserva Obligatorio (FRO):** está destinado a la consolidación y garantía de la cooperativa. Es irrepartible. A él se destinarán entre otras partidas los porcentajes de excedentes cooperativos y de los beneficios extracooperativos extraordinarios que fijen los Estatutos de la cooperativa, o los porcentajes:

50% Resultado Extracooperativo
20% Resultado Cooperativo

Una vez deducidas las pérdidas de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto sobre Sociedades como gasto.

- **Fondo de Educación y Promoción (FEP):** está destinado a la formación y educación de sus socios y trabajadores así como a las actividades de difusión y promoción del cooperativismo. A él se destinarán:
 - + al menos el 5% del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto sobre Sociedades como gasto.
 - + las sanciones económicas que imponga la cooperativa a sus socios.
- **Retorno cooperativo:** reparto de excedentes a los socios de la cooperativa que se devengará en proporción a las actividades cooperativizadas realizadas por cada socio con la cooperativa.

3. PRINCIPIOS GENERALES DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS

El régimen fiscal de las cooperativas responde a los siguientes principios básicos:

- 1º. Fomento de las sociedades cooperativas en atención a su función social, actividades y características.
- 2º. Coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas.
- 3º. Reconocimiento de los principios esenciales de la Institución Cooperativa.
- 4º. Carácter supletorio del régimen tributario general de las personas jurídicas.

De acuerdo con estos principios se articulan dos tipos de normas:

- a. **Normas incentivadoras** que establecen beneficios tributarios en atención a la función social que realizan las cooperativas. (Contenidas en el Título IV. Beneficios Tributarios reconocidos a las cooperativas/LRFC)
- b. **Normas técnicas**, de ajuste, que adaptan las características y regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias. Son de aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas con independencia de su derecho o no al reconocimiento de beneficios fiscales. (Contenidas en el Capítulo IV, del título II, Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades/LRFC)

La intersección de ambos tipos de normas establece varios niveles de protección en la aplicación de beneficios tributarios que afectan a las cooperativas en general, las cooperativas protegidas y las cooperativas especialmente protegidas.

4. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: REGLAS ESPECIALES EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

La Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC), regula en sus artículos 15 a 29 una serie de reglas especiales de ajuste que resultan de aplicación a todas las sociedades cooperativas, referidas de forma fundamental a la determinación de **la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades**.

Estas normas técnicas de ajuste a los términos de la norma tributaria no tienen la característica de beneficio fiscal, son de aplicación general y complementan el principio general de determinación de la base imponible previsto en el Impuesto sobre Sociedades.

4.1. Valoración de operaciones cooperativizadas

Se entiende por operaciones cooperativizadas las realizadas por una **cooperativa con sus socios** en el desarrollo de sus fines sociales. A efectos del Impuesto sobre Sociedades, dichas operaciones se computarán por su **valor de mercado**.

Las operaciones realizadas por la **cooperativa con terceros no socios**, tienen la consideración de operaciones cooperativizadas siempre que no superen los límites que la propia normativa establece, pero a las mismas no les será de aplicación la valoración del mercado a efectos fiscales, se valorarán por el **valor convenido entre las partes**.

El valor de mercado es el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sea concertado entre partes independientes, debiendo considerarse para la determinación del mismo las variables de igualdad de producto, igualdad de cantidad, igualdad de fase productiva y homogeneidad de mercado en términos geográficos.

A esta valoración de operaciones cooperativizadas, se le aplican **reglas especiales** en los siguientes casos:

- Ausencia de operaciones similares entre partes independientes dentro de la zona donde actúe la cooperativa.
El valor de mercado se determinará rebajando el precio de venta, el margen bruto habitual para las actividades realizadas (para las entregas efectuadas por los socios)
- Cooperativas de Trabajo Asociado. Anticipos laborales. El valor de mercado se calcula de acuerdo a la retribución normal de un trabajador por cuenta ajena, en el mismo sector de actividad. Esta regla tiene por objeto evitar que se distribuyan beneficios obtenidos por la cooperativa en forma de renta de trabajo.
- Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra. La cesión de derechos de uso y aprovechamiento de la tierra y otros bienes inmuebles se valora por la renta usual de la zona para dichas cesiones.
- Cooperativas de Consumidores y Usuarios, Vivienda, Agrarias y de Servicios y Suministros a los socios. Precio de operaciones será el efectivamente realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de gastos generales de la entidad.

4.2. Partidas que componen la base imponible.

La determinación de la base imponible de las sociedades cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades, exige la consideración de forma **separada** de los **resultados cooperativos y extracooperativos**, ya que ambos tendrán un régimen fiscal sustancialmente diferente en el momento de la liquidación del impuesto.

Su desagregación a la hora de configurar la base imponible obedece al siguiente esquema:

<div style="display: flex; align-items: center;"> <div style="font-size: 3em; margin-right: 10px;">{</div> <div style="border-left: 1px solid black; padding-left: 10px;"> <p><u>Resultados Cooperativos</u></p> <p>+ Ingresos cooperativos</p> <p>- Gastos específicos actividad cooperativa</p> <p>- % gastos generales</p> </div> </div>	<div style="display: flex; align-items: center;"> <div style="font-size: 3em; margin-right: 10px;">{</div> <div style="border-left: 1px solid black; padding-left: 10px;"> <p><u>Resultados Extracooperativos</u></p> <p>+ Ingresos Extracooperativos</p> <p>- Gastos específicos extracooperativos</p> <p>- % gastos generales</p> <p>+ Incrementos de patrimonio</p> </div> </div>
<p>RESULTADO DE LA ACTIVIDAD COOPERATIVA</p>	<p>RESULTADO DE LA ACTIVIDAD EXTRACOOPERATIVA</p>

La imputación de gastos generales se realizará con criterios de imputación fundados.

A efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, la **base imponible** correspondiente a cada tipo de resultado, se **minorará** en el 50% de la parte de los mismos que se destine, **obligatoriamente**, al Fondo de Reserva Obligatorio. (FRO)

$$-50\% \times \left[\begin{array}{l} \% \text{ Obligatorio de los resultados cooperativos y} \\ \text{extracooperativos destinados al FRO} \end{array} \right]$$

El Fondo de Reserva Obligatorio es irrepartible, por lo que esta reducción a la hora de determinar la base imponible, obedece a la intención de no someter al Impuesto sobre Sociedades un resultado que no acrecienta la capacidad económica de los socios cooperativistas.

El artículo 16.5 de la Ley 20/1990 del Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC), establece una reducción de las cantidades, **que de forma obligatoria**, se destinen al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO), lo que induce a interpretar que solo las cantidades mínimas fijadas legalmente serán aptas para practicar esta minoración en la base imponible. La ley de Cooperativas, Ley 27/1999 (LC), establece que estos porcentajes mínimos destinados al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO), son:

- 20% Resultado cooperativo
- 50% del resultado extracooperativo y extraordinario.

La dotación de los excedentes cooperativos y extracooperativos al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO), no incide en el resultado contable de la cooperativa, por lo que esta minoración a la hora de determinar su base imponible deberá realizarse en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades como **ajuste extracontable negativo**.

4.3 Resultados cooperativos

Proviene de los rendimientos de la actividad cooperativizada, en las operaciones realizadas por una cooperativa y sus socios para el desarrollo de sus fines sociales.

Se determinan por la diferencia entre ingresos cooperativos y gastos específicamente deducibles, minoradas adicionalmente en un porcentaje de los gastos generales de la cooperativa imputados con criterios fundados.

INGRESOS COOPERATIVOS (art. 17/LRFC)

Se consideran como ingresos de esta naturaleza:

- + Los procedentes del **ejercicio de la actividad** cooperativizada, aplicando precios de mercado.
- + **Las cuotas** periódicas satisfechas por los socios, que **no se integran en el capital social**, ni son reintegrables.
- + Las **subvenciones corrientes** de explotación que reciba la cooperativa.
- + Las imputaciones al ejercicio económico de las **subvenciones en capital**. Normalmente se integran en proporción a la depreciación de los activos financieros.
- + **Los intereses y retornos** procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado en otras cooperativas. Se consideran rendimientos de capital, sujetos por lo tanto a retención.
- + **Los ingresos financieros** procedentes de la gestión de tesorería ordinaria, necesaria para la realización de la actividad cooperativizada.

GASTOS DEDUCIBLES (art. 18/LRFC)

Con independencia de las partidas deducibles con arreglo a la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, se establece en la Ley 20/1990 del Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC) como gastos deducibles:

- El importe de **las entregas de bienes, servicios o suministros** realizados por los socios a la cooperativa, estimado por **su valor de mercado**.
- El importe de las **prestaciones de trabajo de los socios** a la cooperativa, estimado por su **valor de mercado**.

- Las **rentas de los bienes** cuyo goce haya sido cedido por los socios a las cooperativas, estimados por su **valor de mercado**.

La valoración fiscal de estas operaciones a precio de mercado supone:

Valor contable < valor de mercado.... + **ajuste positivo** en la determinación de la base imponible.

Valor contable > valor de mercado... - **ajuste negativo** en la determinación de la base imponible
(el exceso tiene la consideración de retorno cooperativo, es decir, de rendimiento de capital mobiliario)

- Las cantidades que las cooperativas **destinen obligatoriamente al Fondo de Educación y Promoción** (FEP). Art. 18.2 (LRFCA).

La cuantía deducible de la dotación no podrá exceder en cada ejercicio económico del 30% de los excedentes netos cooperativos del mismo y la deducibilidad está condicionada al incumplimiento de los requisitos de gestión y aplicación del Fondo de Educación y Promoción (FEP) art. 19 (LRFCA).

Tradicionalmente desde el punto de vista contable, la dotación de este fondo se ha venido considerando como una **aplicación del resultado cooperativo**, por lo que a efectos de su consideración como minoración de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, requeriría de un ajuste extracontable negativo en la liquidación del mismo.

No obstante la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y la nueva orientación de la normativa contable, tienden a **considerar su contabilización como un gasto del ejercicio**, previo a la determinación del resultado cooperativo. En este caso si la dotación como gasto contable cumple con los límites fiscales, no se requeriría ajuste extracontable alguno. Solamente si la dotación contable excede del límite fiscal, debería realizarse el oportuno ajuste extracontable positivo por la parte de la dotación que no tenga la consideración de fiscalmente deducible.

En resumen:

Fondo de Educación → Aplicación del Resultado → - **Ajuste extracontable negativo** por la parte fiscalmente deducible de la base imponible.

Fondo de Educación → Gasto contable → + **Ajuste extracontable positivo** por la parte fiscalmente **NO** deducible de la base imponible.

- **Los intereses devengados por los socios y asociados** por sus aportaciones obligatorias y voluntarias al capital social y aquellos derivados de retornos cooperativos integrados en el Fondo Especial, siempre que el tipo de interés no exceda de básico del Banco de España incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados.

El tipo de interés de referencia será el vigente a la fecha de cierre del ejercicio económico. Art. 18.3 (LRFCA)

El fondo Especial de destino en el que pueden integrarse retornos cooperativos está regulado en el artículo 83.2.c de la Ley de Cooperativas (LC), y es un fondo regulado por la Asamblea General de la Cooperativa.

Se admite en consecuencia **que las aportaciones de capital puedan producir intereses**, que estando contabilizados **son gasto deducible a efectos fiscales**. Para los socios, son rendimientos de capital gravados en el periodo impositivo en el que se satisfagan.

GASTOS NO DEDUCIBLES (art. 20/LRFC)

No tienen la consideración de partida deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en las cooperativas:

+ **Las cantidades distribuidas** entre los socios de las cooperativas **a cuenta de sus excedentes**.

Normalmente, desde el punto de vista contable, estos anticipos tendrán su reflejo contable a través de cuentas de balance, no influyendo en la cuenta de resultados, por lo que en este caso no requerirán, en principio, de ajuste extracontable fiscal.

+ **Excesos sobre el valor de mercado** de las entregas y cesiones de bienes, trabajo, prestaciones de servicios, suministros y rentas, realizados a la cooperativa por sus socios.

El exceso del valor contable sobre el precio de mercado, no se considera gasto fiscalmente deducible, requiriendo del oportuno ajuste extracontable positivo.

RESULTADOS COOPERATIVOS

}	+	Ingresos cooperativos
	-	Gastos específicos cooperativos
	-	% Gastos generales

+/- Ajustes por valoración a precio de mercado de las operaciones de la cooperativa con sus socios y otros ajustes del Impuesto sobre Sociedades.

- 50% Dotación obligatoria al Fondo de Reserva obligatorio. (FRO)
- Dotación al Fondo de Educación y Promoción (si no está contabilizado como gasto)

BASE IMPONIBLE DE RESULTADOS COOPERATIVOS

EJEMPLO: Una sociedad cooperativa presenta contablemente unos resultados cooperativos de 58.000€. Dentro de su estructura de gastos se ha detectado que la retribución del gerente/socio de la misma excede en 10.000€ del valor de mercado en un puesto de la misma naturaleza.

Los excedentes cooperativos se destinan en un 20% al FRO y en un 5% al FEP como aplicación de los mismos.

Resultados contables cooperativos.....	58.000€.
+ Ajustes por valoración de mercado.....	+ 10.000€.
- Dotación FRO (50% x 20% x 58.000).....	-5.800€
- Dotación FPE (5% x 58.000).....	- 2.900€.

Base Imponible	59.300€
Resultados cooperativos	

4.4 Resultados Extracooperativos

Proviene de la actividad realizada por la cooperativa con terceros no socios, o de aquellos que son ajenos al fin de la actividad económica realizada por la cooperativa. Se consideran como tales los rendimientos extracooperativos y los incrementos de patrimonio.

RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS

+ Rendimientos extracooperativos

- + Ingresos extracooperativos
- Gastos específicos extracooperativos
- % Gastos generales

+ Incrementos y disminuciones de patrimonio

+ Ajustes extracontables del Impuesto sobre Sociedades

- 50% de los resultados extracooperativos que obligatoriamente se destinen al Fondo de Reserva Obligatoria (FRO)

BASE IMPONIBLE DE RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS

INGRESOS EXTRACOOPERATIVOS (art.21/LRFC)

Se consideran como ingresos de esta naturaleza:

- + Los procedentes del ejercicio de la **actividad** cooperativizada **con personas no socios**, con terceros.
- + Los derivados de **inversiones o participaciones financieras** en sociedades **de naturaleza no cooperativa**. (Por el contrario son ingresos cooperativos los excedentes que pudieran recibirse por su participación en otras cooperativas).
- + Los obtenidos por **actividades económicas ajenas** a los fines específicos de las cooperativas.

GASTOS EXTRACOOPERATIVOS

Para la cuantificación de los rendimientos extracooperativos, se deducen de los ingresos extracooperativos los gastos específicos necesarios para su obtención, así como la parte de gastos generales de la cooperativa que según criterios razonables, puedan ser imputados a este tipo de ingresos extracooperativos.

INCREMENTOS Y DISMINUCIONES DE PATRIMONIO (Art. 22/LRFC)

De acuerdo con la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, se consideran incrementos y disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del mismo que se ponga de manifiesto, con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, considerándose como un componente más del concepto de renta imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

En el caso específico de las sociedades cooperativas, **no** se consideran **incrementos patrimoniales**:

- **Las aportaciones**, obligatorias o voluntarias de los socios y asociados **al capital social**.
- **Las cuotas de ingreso** de nuevos socios a la cooperativa.
En ambos casos, desde el punto de vista contable, la recepción del ingreso en las cuentas de tesorería tendrá su reflejo en cuentas de patrimonio neto (Capital y fondo de Reserva Obligatorio), por lo que no será necesario, en principio, ningún ajuste extracontable en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.
- **Las deducciones en las aportaciones obligatorias** efectuadas por los socios, en los **supuestos de baja** de los mismos en la cooperativa, destinadas al Fondo de Reserva Obligatorio(FRO).
En el momento de producirse la baja de la cooperativa, el socio tiene derecho al reembolso de sus aportaciones al capital social, pero existe la posibilidad de establecer deducciones sobre la cantidad a reembolsar (por ejemplo si el socio es expulsado). Estas deducciones quedan en poder de la cooperativa y pasarán a engrosar el Fondo de Reserva Obligatorio

(FRO), por lo que no será necesario en principio ningún ajuste extracontable en la liquidación del Impuesto sobre sociedades.

- **La compensación por los socios de las pérdidas sociales** que les hayan sido imputadas. A la hora de compensar pérdidas la Ley de Cooperativas (LC), remite a los estatutos de la cooperativa, en cuanto no contradiga la propia ley.

La primera opción es la de imputar dichas pérdidas a una cuenta especial para su **amortización con cargo a futuros resultados positivos**.

También **podemos compensar las pérdidas de forma inmediata** contra los fondos de reserva voluntarios existentes o contra el Fondo de Reserva Obligatorio. La parte que no se pueda compensar con cargo a estos fondos, se deberá imputar a los socios en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizados por cada uno de ellos con la cooperativa. Esta imputación podrá satisfacerse mediante una aportación monetaria o con cargo a posibles retornos cooperativos.

En cualquiera de los casos, en la contabilización de estas operaciones solo intervienen cuentas de balance (Activo, Pasivo, Patrimonio Neto), por lo que no requerirán, en principio, de ningún ajuste extracontable en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

- Los resultados de la **regularización de los elementos de activo** cuando así lo disponga una ley especial de actualización de balances. De idéntica forma y en los mismos términos que para el resto de entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades.(art.27/LRFC).

De igual forma **no** tendrá la consideración de **disminución patrimonial** las reducciones de capital por baja de socios.

4.5 Bases Imponibles negativas

Una particularidad importante en el Impuesto sobre Sociedades de las cooperativas es que la **compensación de bases imponibles negativas en un ejercicio**, no se realiza contra las bases imponibles positivas de ejercicios posteriores. La compensación **se realiza con las cuotas íntegras** de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

Este procedimiento sustituye a la compensación de bases imponibles negativas previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que en consecuencia no se aplica a las cooperativas.

5. CUOTA ÍNTEGRA

El artículo 23 de la Ley del Régimen Fiscal de las cooperativas (LRFC) establece que la cuota es la suma algebraica resultante de multiplicar cada tipo de resultados –cooperativos y extracooperativos-, tanto positivos como negativos, por el tipo de gravamen correspondiente. La cuota íntegra vendrá determinada, por tanto, por la suma de la cuota (positiva o negativa) procedente de los resultados cooperativos y de la cuota (positiva o negativa) originada por los resultados extracooperativos.

En el caso de las cooperativas se aplican distintos tipos de gravamen en función de cuál sea la naturaleza de los resultados:

• Cooperativas fiscalmente protegidas	20%
• Cooperativas de crédito y cajas rurales	25%
• Cooperativas no protegida	30%
• Resultados extracooperativos	30%

Ejemplos: Una cooperativa fiscalmente protegida presenta los siguientes resultados después de deducir las aportaciones de excedentes netos al fondo de reserva obligatorio y al fondo de educación y promoción:

- a) Resultados cooperativos 2.000.000 y resultados extracooperativos 300.000
Cuota = $(2.000.000 \times 20\%) + (300.000 \times 30\%) = 490.000$
- b) Resultados cooperativos 2.000.000 y resultados extracooperativos -300.000
Cuota = $(2.000.000 \times 20\%) + (-300.000 \times 30\%) = 310.000$

- c) Resultados cooperativos -2.000.000 y resultados extracooperativos 300.000
 Cuota = $(-2.000.000 \times 20\%) + (300.000 \times 30\%) = -310.000$ a compensar en ejercicios impositivos siguientes con cuotas íntegras positivas
- d) Resultados cooperativos -2.000.000 y resultados extracooperativos -300.000
 Cuota = $(-2.000.000 \times 20\%) + (-300.000 \times 30\%) = -490.000$ a compensar en ejercicios siguientes con cuotas íntegras positivas

Si la suma anterior resultase positiva tendrá la consideración de cuota íntegra y sobre ella la cooperativa podrá practicar las deducciones y bonificaciones que procedan ya sean de carácter general (LIS) o específico (LRFC).

Si la suma anterior resultase negativa, la cooperativa puede compensar esa cantidad con cuotas íntegras positivas de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos, pudiendo la Administración comprobar las liquidaciones y liquidar las cuotas negativas correspondientes aunque haya transcurrido el plazo de prescripción establecido en la Ley General Tributaria.

Las cooperativas fiscalmente protegidas y las cooperativas de crédito y cajas rurales, al tributar a un tipo especial, no podrán disfrutar de los tipos de gravamen establecidos para las empresas de reducida dimensión, ni siquiera por los resultados extracooperativos. Por el contrario, las cooperativas no protegidas sí podrán a cogerse al régimen de empresas de reducida dimensión en aquellos ejercicios en los que cumplan los requisitos de aplicación del mismo.

6. DEDUCCIONES

Una vez calculada la cuota íntegra se practicarán las deducciones y bonificaciones que procedan según lo establecido en el Impuesto sobre Sociedades para el régimen general (véase la Parte V), sin más excepciones que las contempladas en la Ley 20/1990.

Todas las deducciones establecidas en el TRLIS con carácter general son aplicables a las cooperativas por cuanto que la normativa del Impuesto sobre Sociedades tiene carácter supletorio de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Ejemplo: Los incentivos fiscales establecidos para las empresas de reducida dimensión sí son aplicables a todas las cooperativas, sin perjuicio de la no aplicabilidad de los tipos de gravamen comentados anteriormente.

A la hora de aplicar las **deducciones por doble imposición** hay que tener en cuenta que en el caso de las cooperativas se aplicarán los tipos de gravamen específicos que correspondan a la naturaleza de los rendimientos cooperativos o extracooperativos que originan el derecho a la deducción.

Ejemplo: Una cooperativa fiscalmente protegida obtiene, después de deducir las aportaciones de excedentes netos al fondo de reserva obligatorio y al fondo de educación y promoción, unos resultados cooperativos de 2.000.000 y unos resultados extracooperativos de 300.000. Dentro de los resultados cooperativos figuran 400.000 que han sido gravados en el extranjero por un impuesto equivalente de 100.000 y dentro de los resultados extracooperativos figuran dividendos de 100.000 satisfechos por una sociedad residente en España participada al 1%.

$$\text{Cuota íntegra} = (2.000.000 \times 20\%) + (300.000 \times 30\%) = 490.000$$

$$\text{Deducción por doble imposición interna} = 100.000 \times 30\% \times 50\% = 15.000$$

* 30% tipo de gravamen y 50% porcentaje de deducción

$$\text{Deducción por doble imposición internacional} = 400.000 \times 20\% = 80.000$$

* La cantidad menor entre el impuesto satisfecho en el extranjero y lo que le hubiese correspondido pagar de haberse obtenido la renta en territorio español

$$\text{Cuota a ingresar} = 395.000$$

Un caso especial está constituido por los **retornos cooperativos**, que se producen cuando una cooperativa es socia de otra cooperativa y percibe rentas de esta última, los cuales tienen la

consideración de resultados cooperativos y permiten practicar una deducción en la cuota por doble imposición interna. La cuantía de la deducción es el 10% del importe del retorno en el caso de que la cooperativa participada tenga la consideración de protegida a efectos fiscales, o del 5% cuando la cooperativa participada sea especialmente protegida.

La deducción por **creación de empleo** para trabajadores con discapacidad (artículo 41 del TRLIS) se podrá aplicar, con los requisitos y límites establecidos con carácter general, a los socios de trabajo de cualquier cooperativa cuando se produzca su admisión definitiva una vez superado el período de prueba (artículo 26 LRFC).

Las plusvalías obtenidas en la enajenación de elementos del inmovilizado material, las cuales tienen la consideración de resultados extracooperativos, originan el derecho a practicar la deducción por **reversión de beneficios extraordinarios** prevista en el artículo 42 del TRLIS. La base de la deducción estará constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión minorado en el 50% de la cuantía destinada al fondo de reserva obligatorio.

7. RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA

Las sociedades cooperativas están obligadas a practicar a sus socios y a terceros las retenciones establecidas con carácter general; se efectuarán tanto por las cantidades efectivamente satisfechas como por las cantidades abonadas a cuenta, desde el momento en que resulten exigibles (artículo 28 TRLFC).

En cualquier cooperativa, y en particular en las Cooperativas de Trabajo Asociado, en relación con sus socios de trabajo es necesario distinguir cuándo se produce un rendimiento del trabajo y cuándo se origina un rendimiento del capital a efectos de practicar la retención pertinente (véase el Capítulo 27). A este respecto, constituyen rendimientos del trabajo los anticipos laborales que no excedan de las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente. El exceso sobre la cuantía anterior se considera rendimiento del capital, al igual que los retornos cooperativos (dividendo) y las cantidades y excesos de valor asignados en cuenta a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de bienes cedidos por los socios a la cooperativa (retornos anticipados).

Ahora bien, el artículo 29 de la Ley 20/1990 establece una serie de casos en los que los retornos no se están sujetos a retención al no tener la consideración de rendimientos del capital: cuando se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio al mismo; cuando se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores; y, cuando se incorporen a un fondo especial, regulado por la Asamblea general, hasta tanto no transcurra el plazo de devolución al socio, se produzca la baja de éste o los destine a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social¹.

8. BENEFICIOS FISCALES DE DETERMINADAS COOPERATIVAS

Con independencia de la aplicación de los tipos de gravamen reducidos comentados anteriormente, determinadas cooperativas gozan de otros beneficios fiscales².

8.1. COOPERATIVAS PROTEGIDAS

Las cooperativas protegidas podrán aplicar la **libertad de amortización** a los elementos del activo fijo nuevo amortizable que se adquieran en el plazo de tres años contados a partir de la fecha de la inscripción en el Registro de Cooperativas correspondiente.

¹ En este caso el nacimiento de la obligación de retener se produce en el primer día señalado para la disposición de dicho retorno y en relación a los intereses que, en su caso, se devenguen, en la fecha señalada para la liquidación de los mismos.

² Las cooperativas de crédito son objeto de regulación específica en la Ley 13/1989 o, en su caso, en la normativa aprobada por cada comunidad autónoma. En relación con el Impuesto sobre Sociedades sus beneficios fiscales se limitan a la aplicación del tipo impositivo del 25% a la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos.

La cantidad fiscalmente deducible, una vez practicada la amortización anual de ejercicio que no puede ser inferior a la amortización mínima establecida a efectos fiscales, no podrá exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos una vez descontadas las aplicaciones al fondo de reserva obligatorio y las participaciones del personal asalariado.

El régimen fiscal de las cooperativas protegidas se aplica automáticamente, siempre que los resultados de la actividad cooperativa sean positivos, y es compatible con la deducción por incentivos a la inversión empresarial establecida en el TRLIS.

8.2. COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS

Además de los beneficios fiscales reconocidos para las cooperativas protegidas, las cooperativas especialmente protegidas disfrutarán con carácter general de una **bonificación** del 50% de la cuota íntegra. La bonificación se aplicará sobre la cuota íntegra resultante después de practicar la compensación de las cuotas negativas procedentes de ejercicios anteriores (Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 2002).

Esta bonificación será del 90% durante los cinco primeros años de actividad social en el caso de las Cooperativas de Trabajo Asociado fiscalmente protegidas que integren, al menos, un 50% de socios que sean minusválidos y que se encontraran en situación de desempleo en el momento de constituirse la cooperativa (disposición adicional tercera Ley 20/1990).

Las Explotaciones agrarias asociativas prioritarias (Ley 19/1995) que se constituyan como Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra tendrán una bonificación del 80% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades.

8.3. COOPERATIVAS DE SEGUNDO Y ULTERIORES GRADOS

Las cooperativas de segundo y ulteriores grados son aquellas formadas por dos o más cooperativas. Sus beneficios fiscales vienen determinados por el tipo de cooperativa a las que se asocien: cuando se asocien exclusivamente con cooperativas protegidas o especialmente protegidas aplicarán los beneficios de las cooperativas protegidas o especialmente protegidas, respectivamente; cuando se asocien con cooperativas protegidas y especialmente protegidas aplicarán los beneficios de las cooperativas protegidas más una bonificación del 50% de la cuota íntegra del IS que corresponda exclusivamente a los resultados procedentes de las cooperativas especialmente protegidas asociadas.

8.4. UNIONES, FEDERACIONES Y CONFEDERACIONES DE COOPERATIVAS

Los grupos de sociedades cooperativas podrán tributar por el Impuesto sobre Sociedades en régimen de declaración consolidada (disposición final segunda del TRLIS), de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1345/1992, por el que se dictan las normas de adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades cooperativas (véase el Capítulo 32).

9. ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

A modo de síntesis:

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN

Resultados cooperativos ± Ajustes extracontables del I. Sociedades - Dotación Fondo Educación y Promoción - Dotación Fondo de Reserva Obligatorio (50% FRO)	Resultados extracooperativos ± Ajustes extracontables del I. Sociedades - Dotación Fondo de Reserva Obligatorio (50% FRO)
BASE IMPONIBLE RESULTADOS COOPERATIVOS	BASE IMPONIBLE RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS
x tipo de gravamen especial	x tipo de gravamen general
CUOTA ÍNTEGRA POSITIVA	
<ul style="list-style-type: none">- Compensación cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores- Bonificación especialmente protegida- Otras bonificaciones- Deducción por doble imposición interna- Deducción por doble imposición internacional- Deducción por inversiones- Otras deducciones	
CUOTA LÍQUIDA	
<ul style="list-style-type: none">- Retenciones e ingresos a cuenta	
CUOTA DIFERENCIAL	
<ul style="list-style-type: none">- Pagos fraccionados	
RESULTADO A INGRESAR / DEVOLVER	

BIBLIOGRAFÍA

- VV.AA. (2008): *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, 2ª Edición, Ciss, Valencia.
- VV.AA. (2008)(2009): *Memento Impuesto sobre Sociedades*, Francis Lefebvre, Madrid.
- VV.AA. (2009): *Impuesto sobre Sociedades: Comentarios y casos prácticos*. Ediciones CEF, Madrid.
- VV.AA. (2005): *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades*. Ciss, Valencia.
- VV.AA. (1998): *Comentarios al Impuesto Sobre Sociedades, Tomo II, Regímenes Especiales*. Civitas, Madrid.
- Gobierno Vasco: *Manual de Contabilidad para Cooperativas*.