



**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y  
Cooperativa, nº 38, agosto 2001, pp. 155-170**

# **La problemática de cálculo del Impuesto sobre Sociedades en las cooperativas de ámbitos estatal y andaluz. Un caso práctico de análisis comparativo**

**Carlos Artacho Ruiz  
Nuria Ceular Villamandos  
Fernando J. Fuentes García**

Universidad de Córdoba

*CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*

ISSN: 0213-8093. © 2001 CIRIEC-España

[www.ciriec.es](http://www.ciriec.es)    [www.uv.es/reciriec](http://www.uv.es/reciriec)

# **La problemática de cálculo del Impuesto sobre Sociedades en las cooperativas de ámbitos estatal y andaluz. Un caso práctico de análisis comparativo**

**Carlos Artacho Ruiz**  
**Nuria Ceular Villamandos**  
**Fernando J. Fuentes García**

Departamento de Estadística y Organización de Empresas.  
Universidad de Córdoba

## **RESUMEN**

*La determinación del Impuesto sobre Sociedades (IS) en las cooperativas se fundamenta en tres normas básicas. Esta situación dificulta sobremanera su cálculo, ya que, según la Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas, las cantidades destinadas obligatoriamente a los fondos sociales son deducibles de la base imponible.*

*Asimismo, la Ley Cooperativa de aplicación en cada caso incide de forma determinante en los aspectos fiscales, al regular tanto el procedimiento concreto que debe seguirse en la dotación de los fondos obligatorios, como la consideración o no del propio IS como gasto deducible; lo que influye en la complejidad de cálculo del IS, en su cuantía y en las cantidades finalmente destinadas a los fondos sociales.*

*En el presente trabajo se evalúan las repercusiones prácticas que conlleva la consideración del IS como gasto deducible en las cooperativas, realizando un análisis comparativo entre el marco normativo general y la legislación autonómica andaluza.*

**PALABRAS CLAVE:** Cooperativas, impuesto sobre sociedades, caso práctico, leyes cooperativas, Andalucía.

## **La problématique de calcul de l'Impôt sur les Sociétés dans les coopératives d'Etat et andalouses. Un cas pratique d'analyse comparative**

Dans les coopératives, le calcul de l'Impôt sur les Sociétés (IS) s'appuie sur trois règles de base. Dans ce contexte, ce calcul est particulièrement difficile puisque, selon la Loi sur le Régime Fiscal des Coopératives, les montants obligatoirement destinés aux fonds sociaux sont déductibles de l'assiette imposable.

De même, la Loi Coopérative applicable dans chaque cas a une incidence déterminante en matière de fiscalité, du fait qu'elle régit non seulement la procédure à suivre dans la dotation des fonds obligatoires mais aussi le fait de considérer ou non l'Impôt sur les Sociétés comme une dépense déductible ; ce qui influe sur la complexité du calcul de cet impôt, sur son montant et sur les sommes finalement affectées aux fonds sociaux.

Le présent travail permet d'évaluer les répercussions pratiques que suppose le fait de considérer l'IS comme une dépense déductible dans les coopératives, en procédant à une analyse comparative entre le cadre réglementaire général et la législation de la communauté autonome andalouse.

MOTS CLÉ: Coopératives, Impôt sur les sociétés, Cas pratique, Lois coopératives, Andalousie.

## **The problems of estimating corporate tax in nation-wide and Andalusian co-operative societies. A comparative analysis case study**

Three basic regulations determine the tax levied on co-operative companies, which makes it extremely difficult to calculate as, according to the Law that regulates co-operative tax, sums that are obligatorily destined for social funds are deductible from taxable income.

Moreover, the co-operative law to be applied in each case has a decisive effect on taxing aspects, regulating as it does not only the specific procedure to be followed in determining the obligatory funding, but also whether to consider co-operative tax itself as a deductible expense. This influences the complexity in calculating co-operative taxation, as far as quantity is concerned and also the sums finally destined to social funds.

This study evaluates the practical repercussions inherent in considering co-operative tax as a deductible expense for co-operatives, with a comparative analysis between the general legal framework and Andalusian autonomic legislation.

KEY WORDS: Co-operatives, corporate tax, case study, co-operative laws, Andalusia.

## 1.- Introducción

A diferencia de las entidades mercantiles –*strictu sensu*–, la determinación del Impuesto sobre Sociedades (IS) en las cooperativas se fundamenta en tres normas básicas: la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, del Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFCA) y la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas o, en su caso, la ley Autonómica de cooperativas correspondiente.

Tal situación añade cierta complejidad al cálculo del IS, ya que, según la LRFCA, las cantidades destinadas obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) y al Fondo de Educación y Promoción (FEP) son deducibles –en parte o en su totalidad– de la base imponible, siempre que se encuentren dentro de los límites establecidos por la ley (art. 16.5, art. 18.2 y art. 19.1, LRFCA).

Por otra parte, como indican Juliá y Server (1996), uno de los puntos que más controversia ha suscitado, en relación con la determinación del Impuesto de Sociedades en las cooperativas, es su repercusión sobre la cuantía de las dotaciones a los fondos obligatorios, en función de que éstas se realicen antes o después de deducir el IS de los resultados del ejercicio.

Esta circunstancia, al igual que el procedimiento concreto que debe seguirse para dotar los fondos, viene regulada por la ley cooperativa de aplicación. Así pues, su influencia fiscal es clara y notoria, tanto sobre los aspectos técnicos relativos al cálculo del impuesto de sociedades como sobre la cuota líquida a pagar; lo que se traduce en un trato desigual a los administrados de las distintas autonomías<sup>1</sup>.

En efecto, si las dotaciones se efectúan antes de impuestos –es decir, cuando el IS no se considera como gasto deducible según la ley cooperativa– los cálculos resultan relativamente simples. En caso contrario, la determinación del IS y de las dotaciones a los fondos dan lugar a complejas expresiones matemáticas, como las obtenidas por Caparrós (1991) y Romero (1992) en sendos trabajos de investigación.

1.- Según SERVER y MARÍN (1998), este escenario normativo origina divergencias tributarias intercooperativas en función de su ubicación en el territorio español, debido fundamentalmente a la heterogeneidad de los regímenes económicos contenidos en las distintas leyes cooperativas.

Como señala la DGT<sup>2</sup>: “Establecida la dotación que dará lugar a una reducción de la base imponible, en el caso de las dotaciones al FRO, o a un gasto deducible, en el caso de las dotaciones al FEP, la determinación del importe deberá realizarse al mismo tiempo que la de los excedentes netos, para lo que será necesario realizar un cálculo matemático que permita la obtención del valor de tres variables relacionadas entre sí”.

Es una lástima que la DGT no haya desarrollado un poco más esta cuestión, ofreciendo una solución al complicado problema de calcular las dotaciones a los fondos obligatorios, cumpliendo –a la vez– con las especificaciones fiscales de la LRFC y las especificaciones contables de las leyes cooperativas. Este vacío técnico puede inducir –o está induciendo de hecho– a que los contribuyentes opten en la práctica por obviar los preceptos de la ley, eligiendo indebidamente el supuesto de cálculo más sencillo –que por otra parte, suele ser el más favorable a sus intereses–.

En definitiva, podemos concretar la problemática del cálculo del impuesto sobre sociedades de las cooperativas en los siguientes puntos:

- Deben considerarse simultáneamente tres normativas complementarias, que regulan aspectos contables y fiscales de orientaciones diversas.
- El cálculo del IS debe realizarse independientemente para cada tipo de resultado, según la naturaleza de la actividad –cooperativa o extracooperativa– que los ha generado.
- Los fondos sociales son deducibles *fiscalmente* de la base imponible.
- El propio IS puede ser también considerado, *a efectos contables*, como gasto deducible por la ley cooperativa correspondiente.
- El procedimiento de dotación de los resultados a los fondos sociales influye en la complejidad de cálculo del IS y en la cuantía del mismo.

El objetivo del presente trabajo es evaluar las repercusiones prácticas que conlleva la consideración del IS como gasto deducible en las cooperativas, realizando un análisis comparativo entre el marco normativo general –con dotación a los fondos sociales antes de impuestos– y la legislación autonómica andaluza –con dotación a dichos fondos después de impuestos–.

2.- Resolución de la Dirección General de Tributos, de 13-04-93, recogida en Varios (1996), pág. 321.

## 2.- La nueva Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas

Durante los últimos años se ha producido una profunda reforma del Derecho Mercantil, en general, y del Societario, en particular, a fin de adaptarlo a las directrices de la Unión Europea.

Las cooperativas, tanto por el carácter solidario y democrático que las anima, como por su virtualidad como entidades creadoras de empleo estable, han pasado en poco tiempo de ser consideradas como formas empresariales básicamente defensivas, a ser planteadas como empresas de futuro, modernas y con un gran potencial de crecimiento, participando cada vez en mayor medida en un mercado progresivamente más abierto y competitivo.

Esta rápida y positiva evolución empresarial se ha enfrentado, en determinadas ocasiones, con una legislación especial eminentemente proteccionista que, pese a ello, suponía una evidente limitación a sus posibilidades de desarrollo. Las Administraciones Públicas no podían ser ajenas a esta problemática, planteándose un proceso renovador de la legislación cooperativa en el Estado español<sup>3</sup>.

En el caso de Andalucía, las necesarias reformas han tenido cabida en la nueva Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, en cuyo proceso de gestación han participado de forma continua e intensa las organizaciones representativas del movimiento cooperativo. En este sentido, la Junta de Andalucía asume el compromiso de realizar una política de fomento de las sociedades cooperativas, dentro del más riguroso respeto al principio de autonomía que informa estas entidades de carácter asociativo voluntario.

La Ley prevé la necesaria coordinación de la Junta de Andalucía con la Administración del Estado, de una parte, y con la Unión Europea, de otra, de manera que los programas de fomento cooperativo se incardinan dentro de las políticas de los sectores de actividad económica, de la pequeña y mediana empresa, y del empleo, que desarrolle la Unión Europea.

No obstante lo anterior, en cuanto a su repercusión fiscal en el cálculo del Impuesto de Sociedades, la nueva LSCA presenta dos aspectos determinantes:

3.- Según JULIÁ y DEL CAMPO (1999), la legislación española puede describirse como una de las más ortodoxas de Europa, en el sentido de que incorpora los Principios Cooperativos. Aunque es cierto que dicho proceso renovador ha propiciado cambios legislativos para facilitar el camino hacia la competitividad, ha llegado demasiado tarde y de forma experimental. Quizás debido al debate generado acerca de la compatibilidad entre los elementos distintivos de la identidad cooperativa –como la denominan los autores– y la necesidad de ser competitivo en la actual economía de mercado.

- Las tres modalidades de aplicación de los resultados a los fondos, derivada de su distinta naturaleza (cooperativos, de operaciones con terceros y extraordinarios), y
- La consideración del Impuesto de Sociedades como gasto deducible en la determinación de dichos resultados.

En lo que sigue, se analizarán con más detalle estas cuestiones, comparándolas con sus homólogas en la nueva LC.

### 3.- Tipos de resultados

#### A) Nueva Ley de Sociedades Cooperativas Andaluza

La cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio económico integrará las siguientes subcuentas de resultados, claramente diferenciadas (art. 88):

- a) *Resultados cooperativos o excedentes*, derivados de la actividad cooperativizada con los socios y de las inversiones en empresas cooperativas o en otro tipo de empresas participadas mayoritariamente por cooperativas.
- b) *Resultados de operaciones con terceros no socios*, que provienen del ejercicio de la actividad cooperativizada con terceros no socios.
- c) *Resultados extraordinarios*, derivados de inversiones en empresas no cooperativas y de otras fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa, incluyendo la enajenación de elementos del activo inmovilizado y cualquier otro resultado no contemplado en las subcuentas anteriores.

Como vemos, los términos “resultados” o “excedentes” sustituyen al de “beneficio”, empleado en las empresas capitalistas convencionales. Su cálculo se realiza mediante la diferencia entre los diversos ingresos y gastos especificados en los artículos 89 y 90 de la LSCA, distinguiendo en cada caso la naturaleza de la actividad –cooperativizada o no– y la naturaleza de la persona –socio o no socio– con quien se realizan las operaciones.

### **B) Nueva Ley de Cooperativas**

Según el artículo 57 de la LC, pueden distinguirse:

- a) *Resultados cooperativos*, similares a los contemplados en la legislación andaluza.
- b) *Resultados extracooperativos*, que englobarían los resultados de las operaciones con terceros y los resultados extraordinarios de la LSCA.

Una cuestión importante y claramente diferenciadora es que entre los gastos deducibles no figura el impuesto sobre sociedades, como es el caso de la LSCA.

## **4.- Aplicación de los resultados a los fondos obligatorios**

### **A) Nueva Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas**

#### **A.1.- Aplicación de los resultados cooperativos (art. 91, LSCA)**

El destino de los excedentes se acordará por la Asamblea General al cierre de cada ejercicio, con arreglo a lo prescrito en el art. 91 de la LSCA.

En todo caso, habrán de dotarse los fondos sociales obligatorios con sujeción a las siguientes normas:

- a) Un 20% de los excedentes, como mínimo, se destinarán al Fondo de Reserva Obligatorio, hasta que éste alcance un importe igual al 50% del capital social. Una vez alcanzado dicho importe, se destinará, como mínimo, un 15% a dicho fondo.
- b) Un 5%, como mínimo, se destinará a dotar el Fondo de Educación y Promoción.

Los excedentes disponibles que resulten tras la dotación de los fondos anteriores se aplicarán a retornos cooperativos, que se acreditarán a los socios en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas para la cooperativa.

#### A.2.– Aplicación de los resultados de operaciones con terceros (art. 92, LSCA)

El importe de los resultados obtenidos como consecuencia de las operaciones realizadas por la cooperativa con terceros no socios se destinará en un 80% al Fondo de Reserva Obligatorio y en un 20% al Fondo de Educación y Promoción.

Esta dotación adicional al FEP constituye otra novedad de la LSCA, con la intención, en principio, de reforzar el carácter social de las cooperativas. En efecto, según el art. 96 de la LSCA, al menos el 40% de dicho fondo será puesto a disposición, directa o indirectamente, del Consejo Andaluz de Cooperación para cumplir los fines establecidos en la Ley.

#### A.3.– Aplicación de los resultados extraordinarios (art. 93, LSCA)

El importe de los resultados de carácter extraordinario obtenidos por la cooperativa se destinará, en su totalidad, al Fondo de Reserva Obligatorio.

Tanto en el caso anterior como en éste, la Ley obliga a dotar íntegramente estos resultados –no cooperativos– a los fondos sociales. Esta rigidez, no apreciada en la LC, hace que se echen en falta unos límites mínimos que permitan planificar a las cooperativas el destino de sus recursos.

### **B) Nueva Ley de Cooperativas**

#### B.1.– Aplicación de los resultados cooperativos (art. 58.1)

Como se indica en el art. 58.1 de la LC, 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% al Fondo de Reserva Obligatorio y el 5% al Fondo de Educación y Promoción.

#### B.2.– Aplicación de los resultados extracooperativos (art. 58.2)

Igualmente, de los beneficios extracooperativos y extraordinarios, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades, se destinará al menos un 50% al Fondo de Reserva Obligatorio.

Según el art. 58.3, los excedentes y beneficios extracooperativos y extraordinarios disponibles, una vez satisfechos los impuestos exigibles, se aplicarán, conforme establezcan los Estatutos o acuerde la Asamblea General en cada ejercicio, a retorno cooperativo a los socios, a dotación a fondos de reserva voluntarios con carácter irrepartible o repartible, o a incrementar los fondos obligatorios que se contemplan en los artículos 55 y 56 de la Ley.

**Cuadro 1: Dotaciones obligatorias a los fondos sociales en los ámbitos andaluz y estatal**

	ANDALUCÍA (Después del I. SOC)		ESTADO (Antes del I. SOC)	
	FRO	FEP	FRO	FEP
<b>Resultados Cooperativos</b>	Min. 15%; 20%	Min. 5%	Min. 20%	Min. 5%
<b>Operaciones con Terceros</b>	80%	20%	Min. 50%	---
<b>Resultados Extraordinarios</b>	100%	---		

Es decir, la libertad –o flexibilidad– es plena en cuanto al destino de los excedentes y los beneficios, sin importar su naturaleza. En el cuadro 1 quedan resumidas las aportaciones a los fondos obligatorios en cada caso.

A continuación se presenta un caso práctico que ilustra los efectos que tienen las diferencias entre ambas normativas, tanto sobre la cuantía y complejidad de cálculo del Impuesto de Sociedades como sobre las dotaciones a los fondos obligatorios.

**5.- Caso práctico**

Una cooperativa industrial, protegida fiscalmente, cerró el ejercicio económico del año N, con los siguientes resultados contables (antes de impuestos).

- Resultados cooperativos (Rc) = 48.500.000 ptas.
- Resultados de operaciones con terceros no socios (Rt) = 10.000.000 ptas.
- Resultados extraordinarios (Rex) = 2.000.000 ptas.

En los estatutos de la cooperativa, se recoge la posibilidad de operar con terceros hasta el 30% del valor de las operaciones con sus socios. Asimismo, se establece que del excedente cooperativo, se destinará un 20% al Fondo de Reserva Obligatorio y un 10% al Fondo de Educación y Promoción.

Suponiendo que no haya que efectuar ajustes extracontables, y que no se hayan producido operaciones con derecho a deducción, calcular el Impuesto de Sociedades<sup>4</sup> en los dos supuestos siguientes:

- 1.- Cooperativas acogidas a la Ley 2/1999 de SCA.
- 2.- Cooperativas acogidas a la Ley 27/1999 de Cooperativas.

SOLUCIÓN:

### PRIMER SUPUESTO

#### A) Cálculo de la Base Imponible

La LRFC (art. 33.2) establece un tipo impositivo del 20% para los resultados cooperativos y el tipo general del impuesto de sociedades –actualmente el 35%– para los resultados extracooperativos –operaciones con terceros y extraordinarios–. No obstante, a efectos del cálculo, se distinguen tres componentes en la base imponible, según los tipos de resultados considerados en la LSCA.

#### A.1.- Base imponible cooperativa ( $BI_c$ ).

Como supuesto especial de gasto deducible se contemplan las cantidades destinadas al Fondo de Educación y Promoción (art. 18.2, LRFC), constituidas por el 10% de los excedentes netos cooperativos ( $EN_c$ ) y el 20% de los excedentes netos de operaciones con terceros ( $EN_t$ ). Por excedentes netos entendemos las cantidades de referencia para la dotación de los fondos sociales; que en el caso andaluz coinciden con los resultados después de impuestos.

Por otra parte, según el art. 16.5 (LRFC), se minorará la  $BI_c$  en el 50% de la cantidad destinada al Fondo de Reserva Obligatorio –el 20% de los  $EN_c$ , según los Estatutos de la cooperativa–.

Así,	48.500.000	(resultados cooperativos, ajustados según la LIS)
	– 0,1 $EN_c$ – 0,2 $EN_t$	(dotación al FEP)
	– 0,5 (0,2 $EN_c$ )	(50% de la dotación al FRO)

---


$$BI_c = 48.500.000 - 0,2 EN_c - 0,2 EN_t$$

4.- Como guía de consulta pueden seguirse, por ejemplo, las indicaciones recogidas en CRESPO MIEGIMOLLE (1999), pp. 139-187 y SERVER y MARÍN (1998), pp. 178-182.

Como  $EN_c = R_c - I_c = 48.500.000 - 0,2 BI_c$  tenemos que:  
 $BI_c = 48.500.000 - 0,2 (48.500.000 - 0,2 BI_c) - 0,2 EN_t$

Luego,  $0,96 BI_c = 38.800.000 - 0,2 EN_t$  (1)

A.2.- Base imponible de operaciones con terceros ( $BI_t$ ).

Ahora, sólo cabe la minoración del 50% de la cantidad destinada al FRO (art. 16.5, LFRC); que en este caso, es un 80% de los  $EN_t$  (art. 92, LSCA).

10.000.000	(resultados de op. con terceros no socios, ajustados según la LIS)	
- 0,5 (0,8 $EN_t$ )		(50% de la dotación al FRO)

$BI_t = 10.000.000 - 0,4 EN_t$

Como  $EN_t = R_t - I_t = 10.000.000 - 0,35 BI_t$ , entonces  
 $BI_t = 10.000.000 - 0,4 (10.000.000 - 0,35 BI_t)$ .

Luego  $0,86 BI_t = 6.000.000$ , de donde  $BI_t = 6.976.744$  ptas.

De esta manera, la parte del Impuesto de Sociedades correspondiente a  $BI_t$ , es  
 $I_t = 0,35 BI_t = 2.441.860$  ptas., y  $EN_t = 7.558.140$  ptas.

Por lo que, despejando en la expresión (1), tenemos que  
 $BI_c = (38.800.000 - 1.511.628) / 0,96 = 38.842.054$  ptas.

Luego  $I_c = 0,2 BI_c = 7.768.411$  ptas.

A.3.- Base imponible extraordinaria ( $BI_{ex}$ ).

Si bien la LSCA no indica explícitamente la cuestión, cabe pensar que a estos resultados también hay que deducirles los impuestos antes de integrarlos en el FRO.

Como en el caso anterior, sólo cabe la minoración del 50% de la dotación al FRO, ahora en un 100% de los  $EN_{ex}$  (art. 93, LSCA).

Así pues,

$$\begin{array}{r} 2.000.000 \\ - 0,5 EN_{ex} \end{array} \quad \begin{array}{l} \text{(resultados extraordinarios, ajustados según la LIS)} \\ \text{(50\% de la dotación al FRO)} \end{array}$$

---


$$BI_{ex} = 2.000.000 - 0,5 EN_{ex}$$

Como  $EN_{ex} = R_{ex} - I_{ex} = 2.000.000 - 0,35 BI_{ex}$   
 $BI_{ex} = 2.000.000 - 0,5 (2.000.000 - 0,35 BI_{ex})$

Luego  $0,825 BI_{ex} = 1.000.000$ , y así  
 $BI_{ex} = 1.212.121$  ptas.  
 $I_{ex} = 0,35 BI_{ex} = 424.242$  ptas.

Por lo tanto, la cuota íntegra será:  
 $CI = I_c + I_t + I_{ex} = 10.634.513$  ptas.

Además,  $EN_c = 40.731.589$  ptas.  
 $EN_t = 7.558.140$  ptas.  
 $EN_{ex} = 1.575.758$  ptas.

Luego las dotaciones a los fondos serán:  
 $FRO = 0,2 EN_c + 0,8 EN_t + EN_{ex} = 15.768.588$  ptas.  
 $FEP = 0,1 EN_c + 0,2 EN_t = 5.584.787$  ptas.

## SEGUNDO SUPUESTO

Para contemplar el efecto fiscal provocado por la dotación adicional del 20% de los  $EN_t$  al FEP (art. 92, LSCA) del supuesto anterior, consideraremos ahora un porcentaje mayor de dotación al FEP, calculado de la siguiente manera:

$$\begin{array}{l} 0,2 EN_t = 0,2 * 7.558.140 = 1.511.628 \text{ ptas.} \\ 0,1 * 48.500.000 + 1.511.628 = 48.500.000 x \end{array}$$

Así,  $x = 0,1312$ . Es decir, el porcentaje será del 13,12%, en lugar del 10% de antes.

Igualmente, se considerará la misma aplicación de resultados extracooperativos establecidos en la LSCA –80% de operaciones con terceros y 100% de extraordinarios–, por ajustarse al mínimo del 50% estipulado en la LC (art. 58.2)<sup>5</sup>.

5.- Otra alternativa hubiese sido respetar el 10 % de dotación al FEP –recogido en los estatutos de la cooperativa– y dotar íntegramente (100 %) los resultados extracooperativos al FRO. No obstante, los cálculos demuestran que se llega a una situación muy similar a la planteada.

Así pues, la principal diferencia respecto al supuesto anterior es que la aplicación de los excedentes a los fondos se produce antes de impuestos –para centrarnos, precisamente, en los efectos que esta circunstancia provoca–. Por otra parte, los resultados de operaciones con terceros y los resultados extraordinarios serán tratados conjuntamente.

A) *Cálculo de la Base Imponible*

Ahora la simplicidad de cálculo es evidente, ya que:

$$EN_c = R_c; EN_t = R_t \text{ y } EN_{ex} = R_{ex}$$

A.1.– Base imponible cooperativa ( $BI_c$ )

48.500.000	
- 0,1312 * 48.500.000	(dotación al FEP)
- 0,5 * 0,2 * 48.500.000	(50% de la dotación al FRO)
$BI_c = 0,7688 * 48.500.000 = 37.286.800 \text{ ptas.}$	

Luego  $I_c = 0,2 BI_c = 7.457.360 \text{ ptas.}$

A.2.– Base imponible extracooperativa ( $BI_{ex}$ ).

12.000.000	
- 0,5 (0,8 * 10.000.000 + 2.000.000)	(50% de la dotación al FRO)
$BI_{ex} = 7.000.000 \text{ ptas.}$	

Luego  $I_{ex} = 0,35 BI_{ex} = 2.450.000 \text{ ptas.}$

Por lo tanto, la cuota íntegra será:

$$CI = I_c + I_{ex} = 9.907.360 \text{ ptas.}$$

Los tipos medios impositivos (TMI), soportados en cada caso, resultan de relacionar las CI con el resultado contable total:

Supuesto 1:  $TMI = (10.634.513 / 60.500.000) * 100 = 17,58 \%$ .

Supuesto 2:  $TMI = (9.907.360 / 60.500.000) * 100 = 16,38 \%$ .

Lo que supone una diferencia de 1,2 puntos porcentuales en el tipo efectivamente aplicado. Es decir, en este caso, la cooperativa andaluza soporta un 7,33% más de presión fiscal que la acogida a la nueva LC<sup>6</sup>.

Finalmente, las dotaciones a los fondos alcanzan las siguientes cuantías:  
 $FRO = 0,2 * 48.500.000 + 0,8 * 10.000.000 + 2.000.000 = 19.700.000 \text{ ptas.}$   
 $FEP = 0,1312 * 48.500.000 = 6.363.200 \text{ pts.}$

Lógicamente, al dotar los fondos antes de impuestos sus cuantías son superiores a las obtenidas por la aplicación de la LSCA. Además, la lógica de cálculo desarrollada es fácilmente asimilable por los gestores y los socios de las cooperativas.

## 6.- Conclusiones

La determinación del Impuesto de Sociedades en las cooperativas presenta cierta complejidad debido a la existencia de varias normativas que inciden en su regulación. Esta circunstancia obliga a los contribuyentes a realizar un esfuerzo integrador de las distintas disposiciones que les afectan y a mantener una atención constante a las posibles modificaciones que éstas puedan sufrir.

Como indica García-Gutiérrez (1995), se echa en falta una sola Ley, de ámbito nacional –como ocurre en otros países de la Unión Europea<sup>7</sup>– armonizadora e integradora de todas las leyes promulgadas en el Reino de España, que incluya, entre otros aspectos, la regulación completa del régimen fiscal de las cooperativas.

Del estudio comparativo entre la legislación estatal y la andaluza, se desprenden varias consideraciones:

–Una de las principales novedades que presenta la actual LC, respecto a la anterior Ley 3/1987, de 2 de abril, es que la aplicación de los resultados del ejercicio se realiza antes de impuestos<sup>8</sup>. Esta cuestión –aún por resolver en la nueva LSCA– simplifica notoriamente el proceso de cálculo del IS y de las dotaciones a los fondos obligatorios.

–Lo anterior determina que, en condiciones similares –como la planteada en el caso práctico analizado–, la nueva LC ofrezca mayores ventajas fiscales que la LSCA.

6.- No obstante lo anterior, lo realmente significativo es que si la política de la cooperativa acogida a la nueva LC hubiese estado orientada a aumentar los excedentes disponibles, podría haber invertido esta situación minimizando la suma (CI + FRO + FEP). En efecto, manteniendo el 10 % de dotación al FEP y adoptando el mínimo del 50 % –permitido por la ley– en la dotación de los resultados extracooperativos al FRO, la CI ascendería a 10.910.000 ptas. y el montante global destinado a los fondos a 20.550.000 ptas.; lo que hubiese propiciado un mayor reparto de "beneficios" entre los socios.

7.- En opinión de SERVER y MARÍN (1998), el marco jurídico español representa, sin duda, un caso singular en el contexto normativo cooperativo de la Unión Europea, ya que los Estados con legislación específica cooperativa –Alemania, Portugal, Luxemburgo, Finlandia, Suecia, Francia y Grecia– disponen de una ley general para todo su territorio y para cualquier tipo de cooperativa. En el resto de Estados, la normativa cooperativa se desarrolla en el marco de leyes de carácter general.

8.- En este sentido, ITURRIOZ DEL CAMPO (1998) realiza un estudio comparativo muy interesante entre ambas normativas, analizando los aspectos técnicos de cálculo y las repercusiones sobre la deuda tributaria, las dotaciones a los fondos obligatorios y los excedentes disponibles.

–La LC presenta una mayor flexibilidad en las disposiciones relativas a la dotación de los fondos obligatorios y al destino de los excedentes finalmente disponibles. Esta circunstancia permite a las cooperativas de ámbito estatal aumentar su margen de maniobra y su competitividad, al poder ajustar sus decisiones a las conveniencias tributarias del momento.

–No se entiende muy bien que una ley autonómica pueda perjudicar más a sus administrados que una ley nacional. En este sentido, podría plantearse la posibilidad de permitir a los contribuyentes optar por la normativa cooperativa más favorable en cada caso.

–En definitiva, se aprecia un equilibrio adecuado entre el nivel de protección social y el grado de liberalidad que proporciona la LC a las cooperativas y, al mismo tiempo, una innecesaria complejidad operativa en el cálculo del IS según la LSCA. *Simplicidad y flexibilidad* son dos factores que, en nuestra opinión, pueden contribuir eficazmente al fomento del cooperativismo en el entorno actual.

Por último, entendemos que las distintas Administraciones deben respetar la tendencia natural de cualquier empresa –incluidas las cooperativas– a crecer y abarcar cada vez más mercados. Dicha tendencia está en consonancia con las directrices de la Unión Europea, que trata de favorecer la constitución de empresas europeas en general –sin adscripción nacional o con adscripción a un país más amplio– y de sociedades cooperativas europeas en particular.

## **Bibliografía**

CAPARRÓS NAVARRO, Antonio. Las sociedades cooperativas y el impuesto de sociedades: armonización contable y fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, noviembre 1991, nº 104, pp. 3-62.

CRESPO MIEGIMOLLE, Miguel. *Régimen fiscal de las cooperativas*. Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A., 1999.

GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, Carlos. Las leyes de las sociedades cooperativas en las comunidades autónomas del Estado español. *CIRIEC-España*, diciembre 1995, nº 21, pp. 35-64.

ITURRIOZ DEL CAMPO, Javier. La distribución de excedentes en las sociedades cooperativas ante el nuevo ordenamiento jurídico. *CIRIEC-España*, abril 1998, nº 28, pp. 93-113.

JULIÁ IGUAL, Juan F. y DEL CAMPO GOMIS, Francisco J. Relationships between co-operatives and their members: procedures, principles, and practices in Spain, en *The world of co-operative enterprise*. Plunkett Foundation, Oxford, 1999, pp. 87-94.

JULIÁ IGUAL, Juan F. y SERVER IZQUIERDO, Ricardo J. *Fiscalidad de cooperativas. Teoría y práctica*, 3ª ed. Madrid: Pirámide, 1996.

ROMERO, Agustín. Los cambios contables y fiscales dificultan la armonización con la legislación cooperativa. *Agricultura y Cooperación*, enero 1992, nº 98, pp. 21-23.

SERVER IZQUIERDO, Ricardo J. y MARÍN SÁNCHEZ, Mª del Mar. Conciliación del resultado contable y fiscal en cooperativas. Repercusión cuantitativa en la cuota del impuesto sobre sociedades. *Hacienda Pública Española* (Instituto de Estudios Fiscales), 1998, nº 144, pp. 175-193.

VARIOS. *Práctico fiscal Praxis*. Dirección y coordinación D. Carbajo Vasco. Barcelona: Praxis, 1996.

#### **NORMAS LEGALES**

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA: Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. B.O.J.A. núm. 46, de 20 de abril.

ESPAÑA: Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas. B.O.E. núm. 304, de 20 de diciembre.

ESPAÑA: Ley 43/1995, de 27 de diciembre, por la que se aprueba el Impuesto sobre Sociedades. B.O.E. núm. 310, de 28 de diciembre.

ESPAÑA: Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. B.O.E. núm.170, de 17 de julio.