



CIRIEC
españa

**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social
y Cooperativa, n° 74, Abril 2012, pp. 39-58**

La presión fiscal en las cooperativas españolas durante el periodo 2003-2008

Rafael Molina Llopis

Universitat de València

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa
ISSN edición impresa: 0213-8093. ISSN edición online: 1989-6816.

© 2012 CIRIEC-España

www.ciriec.es www.ciriec-revistaeconomia.es

La presión fiscal en las cooperativas españolas durante el periodo 2003-2008

Rafael Molina Llopis

Universitat de València

RESUMEN

Según datos oficiales, las cooperativas congregaban alrededor del 60% de los puestos de trabajo totales bajo fórmulas asociativas en 2008. La relevancia de su papel dentro de la economía junto con sus especiales características y su función social, ha hecho que tradicionalmente hayan disfrutado de beneficios fiscales específicos.

El objetivo de este trabajo es cuantificar la presión fiscal media soportada por los excedentes de las cooperativas españolas durante el sexenio 2003-2008, analizando si su ubicación geográfica o la actividad que realizan generan diferencias relevantes entre sus tipos efectivos; todo ello considerando la existencia de regímenes fiscales especiales por razones de territorialidad y la multiplicidad normativa en el ámbito cooperativo que permite el estado de las autonomías.

Adicionalmente, el trabajo pretende evaluar el impacto de los incentivos fiscales previstos en la tributación societaria para las cooperativas.

PALABRAS CLAVE: Cooperativa, presión fiscal, Impuesto sobre Sociedades, Tipo Impositivo Efectivo.

CLAVES ECONLIT: P130, H250, H710, K340.

Cómo citar este artículo: MOLINA, R. (2012): "La presión fiscal en las cooperativas españolas durante el periodo 2003-2008", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 74, 39-58.

La pression fiscale sur les coopératives espagnoles au cours de la période 2003-2008

RESUME : D'après les informations officielles, les coopératives rassemblent près de 60 % de la totalité des postes de travail sous des formes associatives en 2008. L'importance de leur rôle au sein de l'économie, ainsi que leurs caractéristiques propres et leur fonction sociale, ont contribué à leur faire bénéficier traditionnellement d'avantages fiscaux spécifiques.

L'objectif de ce travail est d'estimer la pression fiscale moyenne supportée par les excédents des coopératives espagnoles au cours de la période 2003-2008, en analysant si leur emplacement géographique ou leur activité génèrent des différences importantes entre leurs taux effectifs ; tout ceci en tenant compte de l'existence de régimes fiscaux spéciaux, pour des raisons de territorialité, et de la multiplicité normative régnant sur le secteur coopératif, rendue possible par l'état des autonomies.

En outre, ce travail prétend évaluer l'impact des avantages fiscaux prévus pour les coopératives par l'impôt sur les sociétés.

MOTS CLÉ : Coopérative, pression fiscale, impôt sur les sociétés, taux d'imposition effectif.

Tax burden on Spanish cooperatives between 2003 and 2008

ABSTRACT: According to official figures, cooperatives accounted for around 60% of the total jobs in the social economy in 2008. The importance of their role in the economy together with their special characteristics and social role has traditionally enabled them to enjoy special fiscal benefits.

The aim of this paper is to quantify the average tax burden supported by Spanish cooperative surpluses during the six years from 2003 to 2008, by analysing whether their geographical location or the activity they engage in give rise to important differences between their effective types; all this taking into account the existence of special fiscal regimes due to territoriality and the multiplicity of regulations relating to cooperatives which the Autonomous Communities generate.

Additionally, the study aims to assess the impact of fiscal incentives provided for under cooperative company taxation.

KEY WORDS: Cooperative, tax burden, Corporation Tax, Effective Tax Rate.

1.- Introducción

En un momento de crisis como el actual con unas cifras de mortandad empresarial y destrucción de empleo en constante crecimiento, las empresas de economía social, y en particular las diferentes formas de trabajo asociado, son consideradas por innumerables expertos, si no como una tabla de salvación, sí, al menos, como una de las opciones para frenar esa tendencia negativa; recuperando así parte del protagonismo que injustamente parecen perder en épocas de bonanza económica.

Sin duda, resulta bastante obvio que negocios o actividades que en las circunstancias actuales, por su baja rentabilidad, pudieran dejar de ser atractivos desde un punto de vista estrictamente capitalista, sí pueden continuar siendo interesantes desde la óptica del trabajo asociado en la medida en que por encima del excedente final, sin duda necesario para la supervivencia de cualquier empresa, proporcionan a sus propietarios algo mucho máspreciado en estos tiempos como es un puesto de trabajo.

Sin embargo, las dificultades de todo tipo que entraña la metamorfosis de trabajador a empresario, aunque sea a un *empresario trabajador*, requieren de la adopción por parte de las autoridades de políticas activas que incentiven y faciliten dicho paso, tanto en el ámbito formativo como en el fiscal.

Centrándonos en este último aspecto, tanto las cooperativas como las sociedades laborales han venido disfrutando tradicionalmente de incentivos específicos en el sistema tributario español. En el ámbito cooperativo en particular, tal como señala la exposición de motivos de la Ley 20/1990 sobre régimen fiscal de las cooperativas, "las Sociedades cooperativas han sido siempre objeto de especial 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, tradición que, en definitiva, es armónica con el mandato a los poderes públicos, contenido en el apartado 2 del artículo 129 de la Constitución, de fomentar, mediante una legislación adecuada, las Sociedades cooperativas".

El objetivo fundamental de este trabajo es analizar el tratamiento fiscal que los resultados de las cooperativas recibieron durante el periodo 2003-2008 en el Impuesto sobre Sociedades, a fin de cuantificar el impacto de los incentivos fiscales previstos para estas entidades así como evaluar la posible distorsión introducida por las diferentes leyes autonómicas de cooperativas como consecuencia de la inclusión, más o menos explícita, de beneficios adicionales. La investigación se completará con un estudio por sectores dirigido a determinar si la actividad realizada por la empresa tiene alguna influencia en su fiscalidad.

El estudio propiamente dicho, se estructura en tres apartados, además de la introducción y la relación de referencias bibliográficas final. El punto 2 contextualiza el régimen fiscal de las cooperativas en el marco del Impuesto sobre Sociedades. A continuación, en el tercer apartado se presentan los aspectos formales, metodológicos y los resultados del estudio empírico; para terminar en el punto 4, con las conclusiones, limitaciones del trabajo y futuras líneas de investigación.

2. Las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades

El vigente régimen fiscal de las cooperativas quedó establecido hace ya dos décadas por la mencionada Ley 20/1990 y fue ratificado un lustro más tarde por la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, y por el posterior Real Decreto Legislativo 4/2004 que aprobaba su texto refundido.

En su Título IV, la Ley 20/1990 establece una serie de beneficios en diversos tributos para las cooperativas atendiendo a su condición de *protegidas* o de *especialmente protegidas*, que van desde exenciones en el impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados hasta bonificaciones en la cuota de algunos tributos locales y del Impuesto sobre Sociedades, pasando por una reducción parcial del tipo impositivo acompañada de libertad de amortización para activos fijos nuevos durante los tres primeros años en este último impuesto¹.

Con independencia de la conveniencia de su revisión señalada por numerosos especialistas y por las propias entidades afectadas, en particular en lo referente a la distinción entre dos niveles de protección y al fraccionamiento de la base imponible²; es evidente que inicialmente la Ley establecía para las cooperativas un régimen fiscal más favorable que el entonces vigente para el resto de sociedades. Sin embargo, desde la reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1995, el legislador ha venido rebajando paulatinamente la presión fiscal para las sociedades en general, pero ha ignorado completamente a las cooperativas por lo que las diferencias se han ido reduciendo de manera sustancial.

En 1990, una sociedad mercantil tributaba al 35% y tenía un máximo de 5 años para compensar pérdidas de ejercicios anteriores mientras que las cooperativas soportaban un tipo impositivo del 20% sobre sus resultados cooperativos (los extracooperativos tributan al tipo general) y disponía de 15 años para compensar bases imponibles negativas. En consecuencia, la aprobación de la Ley 20/1990, al margen de otros beneficios, suponía una rebaja de 15 puntos en el tipo nominal aplicable a los resul-

1.- Un análisis pormenorizado de esta cuestión puede consultarse en Ordóñez (2006).

2.- Puede verse Alguacil (2009) y CEPES (2009), entre otros.

tados cooperativos (casi un 43%) y un plazo adicional de 10 años para la compensación de pérdidas (tres veces más).

Para el ejercicio 2010, el tipo general de las sociedades mercantiles es el 30% mientras que las empresas de reducida dimensión tributan a un tipo reducido del 25% por sus primeros 120.202,41 € de beneficio, aunque ambos tipos pueden rebajarse en 5 puntos para las empresas con menos de 25 empleados que tengan ingresos inferiores a 5 millones de euros y no destruyan empleo con respecto a 2009.

Por tanto, si tenemos en cuenta que, según datos de la Agencia Tributaria para 2007, las empresas de reducida dimensión suponen el 86,5% de las declaraciones presentadas y que la base imponible media de las empresas que facturan menos de 12 millones de euros (el 98,31%) es de 38.771 €, tendríamos que la diferencia entre los tipos nominales de ambas clases de sociedades se ha reducido a 5 puntos y que, incluso, puede ser nula en el caso de las empresas que puedan acogerse a la rebaja fiscal aprobada en los Presupuestos Generales del Estado para 2010. Igualmente, ha desaparecido la ventaja en cuanto al plazo de compensación de pérdidas ya que, desde 2002, todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades disponen de 15 años.

En consecuencia, es evidente que, en términos comparativos con las sociedades mercantiles, el tratamiento fiscal de los beneficios de las cooperativas ha ido empeorando gradualmente durante los últimos tres lustros, poniendo en tela de juicio el espíritu del párrafo de la Ley 20/1990 mencionado anteriormente. De hecho, si obviamos los falsos incentivos fiscales como las amortizaciones aceleradas, la ventaja fiscal de las cooperativas ha quedado limitada prácticamente a las bonificaciones que, según los casos, pueden aplicarse a la cuota íntegra del impuesto.³

Probablemente, un lector ajeno al mundo cooperativo podría pensar que dichas bonificaciones son, en sí mismas, una ventaja considerable. Sin embargo, no se trata de si la diferencia entre la presión fiscal soportada por las sociedades mercantiles y las cooperativas es grande o pequeña, sino de si es aceptable que una vez establecido cuál debe ser el diferencial entre los tipos impositivos de ambas entidades, éste se vea reducido simplemente porque las sucesivas rebajas aplicadas a lo largo de los años a los tipos de gravamen recogidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades no hayan sido convenientemente replicadas en la Ley 20/1990, como hubiera sido razonable.

Para terminar este apartado, es importante recordar la asimetría del sistema tributario español que no solo incluye particularidades dentro del régimen general del Impuesto sobre Sociedades por razones geográficas (Islas Canarias, Ceuta y Melilla), sino que, además, contempla sendos regímenes forales diferenciados para el País Vasco y Navarra⁴.

3.- Tradicionalmente, se ha calificado como incentivo fiscal la posibilidad de acelerar la amortización de los activos fijos. Sin embargo, esto únicamente supone un diferimiento del momento de pago del impuesto y no una tributación inferior. Por tanto, en términos estrictos y en contra de lo que suele argumentarse, estaríamos ante un incentivo de carácter financiero pero no fiscal.

4.- Un completo análisis de esta cuestión puede verse en Romero et al. (2009).

3. Análisis de la presión fiscal soportada por las cooperativas

3.1. Definición de las variables

La presión fiscal efectiva que ejerce un determinado tributo sobre el sujeto pasivo puede calcularse relacionando la carga fiscal soportada con la base gravable que la ha generado. El indicador obtenido ha venido denominándose en la literatura especializada *Tipo Impositivo Efectivo* (TIE)⁵, y ha sido definido de diferentes formas por los numerosos investigadores que han trabajado en este campo en función del impuesto analizado y de los objetivos perseguidos⁶. Frente a esta pluralidad en la formulación del indicador, la falta de disponibilidad de datos fiscales desagregados ha homogeneizado las fuentes de información utilizadas, haciendo que mayoritariamente los estudios se hayan basado en datos contables y, por tanto, hayan recurrido a magnitudes que pueden obtenerse directa o indirectamente de la información contenida en los estados financieros.

En este trabajo, cuantificaremos la presión fiscal soportada como consecuencia de la tributación societaria de los resultados mediante un tipo efectivo medio definido como la relación entre el Gasto por Impuesto sobre beneficios y el Resultado Contable antes de impuestos, indicador utilizado por Gupta y Newberry (1992), Molloy (1998), Buijink *et al.* (2002), Fernández (2004), Molina (2005) y Romero *et al.* (2009); entre otros.

La consecución de los objetivos marcados ha exigido poder diferenciar las cooperativas analizadas en función de su tamaño y de la actividad económica que desarrollan. En el primer caso, se ha utilizado como referencia el activo total, transformándolo mediante la aplicación del logaritmo neperiano (LnAT), y en el segundo, la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE09) a nivel de dos dígitos; indicadores ampliamente contrastados en numerosas investigaciones realizadas en el ámbito económico.

3.2. Selección de la muestra

Para la realización del estudio, se ha partido de los datos contables de las cooperativas españolas incluidas en la base de datos SABI (actualización abril 2010). Las 7.859 entidades que arrojaba como resultado la búsqueda inicial han sido depuradas, año a año, para eliminar las que no estaban activas durante todo el periodo objeto de estudio (2003-2008) o no disponían de alguno de los datos necesarios, y las que presentaban valores extremos en cuanto al tamaño ($\mu \pm 2\sigma$) o tipos efectivos superiores al 100% en valor absoluto.

5.- Traducción del término original en inglés *Effective Tax Rate* (ETR).

6.- Una amplia revisión de las distintas formulaciones recogidas en la literatura especializada puede consultarse en Molina (2005).

La tabla 1 recoge las eliminaciones realizadas por cada uno de los criterios de depuración aplicados a los datos iniciales hasta llegar a la composición definitiva de la muestra por años.

Tabla 1. Composición de la muestra por años con detalle de las eliminaciones realizadas

Concepto	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Iniciales	7.859	7.859	7.859	7.859	7.859	7.859
Extinguidas, en liquidación o en disolución	- 1.404	- 1.403	- 1.403	- 1.403	- 1.403	- 1.402
Falta de datos	- 5.803	- 4.810	- 4.269	- 4.181	- 4.173	- 4.029
Fondos propios ≤ 0 , Capital suscrito = 0	- 61	- 137	- 209	- 225	- 200	- 212
Ingresos = 0	- 4	- 10	- 16	- 14	- 15	- 16
Extremos: Ingresos de explotación ($\mu \pm 2\sigma$)	- 9	- 38	- 45	- 33	- 26	- 23
Extremos: Activo total ($\mu \pm 2\sigma$)	- 2	- 10	- 11	- 12	- 10	- 12
TIE: Falta de datos y mayor que 100	- 12	- 19	- 26	- 39	- 36	- 28
Total muestra definitiva	564	1.432	1.880	1.952	1.996	2.137

Como puede observarse en la tabla 2, la Comunidad Valenciana (22,0%), Extremadura (18,1%) y Aragón (15,7%) son los territorios que más cooperativas aportan a la muestra, entre los tres representan más de la mitad de las observaciones; seguidos a bastante distancia por Castilla y León (7,3%) y Galicia (5,9%). En el extremo opuesto, nos encontramos con una comunidad, la de Cantabria, que no tiene representación alguna en los datos.

En este sentido y como una de las limitaciones de esta investigación, cabe señalar que estas cifras presentan importantes diferencias con la distribución geográfica de las 14.825 cooperativas que según las estadísticas del Ministerio de Trabajo e Inmigración del Gobierno de España, estaban en situación de alta en la Seguridad Social a finales de 2008.

Sin embargo, entendemos que, a pesar de ello, la cantidad de datos manejada puede permitir extraer conclusiones interesantes y razonablemente fiables sobre la presión fiscal soportada por las sociedades cooperativas.

Tabla 2. Distribución de la muestra definitiva por Comunidades Autónomas y años⁷

Comunidad autónoma	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Totales	
Andalucía	133	116	110	104	80	30	573	5,8%
Aragón	314	328	309	280	223	107	1.561	15,7%
Asturias	93	93	97	65	42	28	418	4,2%
Castilla y León	170	147	155	141	86	30	729	7,3%
Castilla-La Mancha	111	104	104	102	70	40	531	5,3%
Cataluña	77	56	48	55	40	13	289	2,9%
Ceuta y Melilla	3	2	4	3	1	0	13	0,1%
Comunidad Valenciana	465	439	423	410	305	154	2.196	22,0%
Extremadura	388	357	348	349	295	70	1.807	18,1%
Galicia	88	109	113	128	116	33	587	5,9%
Islas Baleares	19	11	9	5	2	0	46	0,5%
Islas Canarias	58	50	45	43	34	8	238	2,4%
La Rioja	28	29	33	35	24	10	159	1,6%
Madrid	52	23	29	28	12	2	146	1,5%
Murcia	87	83	82	83	64	30	429	4,3%
Navarra	9	10	13	12	6	0	50	0,5%
País Vasco	42	39	30	37	32	9	189	1,9%
Total observaciones	2.137	1.996	1.952	1.880	1.432	564	9.961	100,0%

Finalmente, considerando la ya mencionada asimetría del sistema tributario español, la muestra se ha dividido en función de la ubicación geográfica de las cooperativas contempladas, en los siguientes cinco subconjuntos:

- S1:** Cooperativas domiciliadas en comunidades autónomas sujetas al régimen general sin tratamiento diferenciado por razones geográficas (todas excepto las incluidas en los subconjuntos siguientes).
- S2:** Cooperativas domiciliadas en las Islas Canarias.
- S3:** Cooperativas domiciliadas en Ceuta y Melilla.
- S4:** Cooperativas domiciliadas en el País Vasco.
- S5:** Cooperativas domiciliadas en Navarra.

Dado que el número de observaciones de S3 para todo el periodo objeto de estudio es muy reducido, se ha optado por excluir este subconjunto de alguno de los análisis realizados.

7.- Dada su escasa representación, se ha optado por agrupar los datos de Ceuta y Melilla en una única categoría.

3.3. Planteamiento de la investigación: Objetivos y metodología

El objetivo principal de este trabajo es, como ya se ha señalado, analizar la presión fiscal soportada por las cooperativas españolas por el Impuesto sobre Sociedades durante el sexenio 2003-2008, con el fin de cuantificar el impacto de los incentivos tributarios previstos en la normativa para este colectivo.

Lógicamente, la valoración de este impacto requiere algún tipo de referencia en relación con la tributación de las sociedades mercantiles. Por esta razón, en diferentes apartados del estudio empírico, los valores obtenidos para las cooperativas se relacionarán con los resultados obtenidos por Romero *et al.* (2009) cuyo trabajo analiza la presión fiscal soportada por las entidades mercantiles españolas para el periodo 1996-2004 con una metodología similar. Lógicamente, dadas las posibles modificaciones de los parámetros tributarios, en principio, las comparaciones únicamente podrán realizarse para los dos años estudiados en ambos trabajos (2003 y 2004).

Como objetivos adicionales, la investigación pretende contrastar si la existencia de leyes autonómicas de cooperativas introduce algún elemento diferenciador en el impuesto devengado y si el tamaño y la actividad desarrollada por la entidad tienen alguna influencia en la tributación efectiva resultante.

La metodología aplicada para la consecución de estos objetivos ha sido de tipo descriptivo, realizándose un análisis de los principales estadísticos de la variable TIE tanto con los datos agregados del periodo 2003-2008 para los diferentes subconjuntos de la muestra, como de manera independiente para cada uno de los años analizados (solo para S1). En el primer caso, la investigación se ha completado considerando la comunidad (S1), el tamaño –mediante la organización de la muestra por cuartiles–, y el sector de actividad como factores diferenciadores.

3.4. Resultados

A continuación, se presentan los resultados más relevantes de la investigación separados en tres apartados atendiendo a cada uno de los estudios realizados.

En primer lugar, el análisis de la presión fiscal media soportada por las cooperativas durante el periodo objeto de estudio en su conjunto, teniendo en cuenta el régimen tributario al que están sometidas. Seguidamente, el estudio de la evolución anual de los tipos efectivos de las cooperativas sujetas al régimen general. Finalmente, el análisis comparativo entre la tributación soportada por sociedades mercantiles y cooperativas durante los años 2003 y 2004.

3.4.1. Análisis del TIE global del periodo

La tabla 3 presenta los estadísticos descriptivos de la variable TIE para el periodo en su conjunto. Además de indicar el subconjunto de la muestra al que pertenecen los indicadores calculados, la tabla recoge el número de observaciones consideradas en cada caso y cuatro estadísticos que aportan diversa información para la comprensión de los resultados.

Tabla 3. Estadísticos del TIE global del periodo por subconjuntos muestrales

Muestra	N	Media	Desv. típ.	Asimetría	Curtosis
S1 (Régimen General)	9.471	16,96%	15,36	0,197	5,148
S2 (Canarias)	238	6,56%	14,16	0,940	8,059
S3 (Ceuta y Melilla)	13	6,61%	8,04	1,333	1,057
S4 (País Vasco)	189	5,59%	13,61	0,344	13,394
S5 (Navarra)	50	5,53%	17,70	-1,727	6,639

Las cifras obtenidas revelan diferencias muy importantes entre la presión fiscal soportada por las cooperativas sujetas al régimen general y las que disfrutaban de incentivos específicos por cuestiones geográficas o bien están domiciliadas en territorios forales. Así, puede observarse que los tratamientos especiales previstos en el impuesto para Canarias, Ceuta y Melilla consiguen rebajar el tipo efectivo general del 16,95% a poco más del 6,5%; mientras que los regímenes forales resultan todavía algo más favorables para el sujeto pasivo al quedarse en el 5,5%.

Cabe resaltar también, la igualdad observada entre las Islas Canarias y las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, y también entre los regímenes vasco y navarro. En el caso de los territorios forales, esta similitud ya fue observada por Romero *et al.* (2009) en su estudio sobre las sociedades mercantiles al obtener sendos tipos efectivos del 20,13% y del 20,39% para el País Vasco y Navarra, respectivamente. Además, dado que esta investigación cifró el tipo medio de las comunidades sin fiscalidad especial en el 31,72%, observamos que la diferencia con los regímenes forales es muy similar a la obtenida en este trabajo y se sitúa en torno a 11,5 puntos porcentuales⁸.

En cuanto a la distribución de los datos, resulta bastante simétrica para S1 y S4 (valores del coeficiente de asimetría no superiores a $\pm 0,5$ suelen aceptarse como indicadores de una distribución simétrica), mientras que S2 y S3 tienen más valores por encima de la media y lo contrario sucede con S5. Además, el coeficiente de curtosis nos indica que, en todos los subconjuntos, las observaciones presentan un alto grado de concentración en torno a la región central de la distribución.

8. Los datos de Romero *et al.* (2009) corresponden a las sociedades que tributan al tipo impositivo general.

Por tanto, podemos concluir que la mayoría de las cooperativas analizadas soportan tipos efectivos cercanos a la media de su grupo, si bien, salvo en el caso de las entidades navarras, la mayor parte de los valores sobrepasan dicha media.

Si desagregamos S1 por comunidades autónomas, la tabla 4 pone de manifiesto considerables diferencias entre la presión fiscal soportada por las cooperativas ubicadas en los distintos territorios. Así, entre el 10,70% de las Islas Baleares que constituye el valor mínimo y el máximo del 23,37% de Galicia se abre una brecha desmesurada. Incluso si, siendo más cautelosos atendiendo al número de observaciones, tomamos como referencia de valor mínimo el 14,27% de Aragón; la diferencia seguiría siendo de más de 9 puntos porcentuales. En otras palabras, los resultados de las cooperativas gallegas tributan como media casi un 64% más que los obtenidos por sus homólogas aragonesas.

En contraposición con esta enorme distancia entre los extremos, es obligado apuntar que siete de las trece comunidades analizadas, que agrupan casi el 80% de los registros de la muestra, se sitúan dentro de un margen inferior a ± 3 puntos con respecto a la media global del 16,95%.

Tabla 4. Estadísticos del TIE global del periodo por comunidades régimen general (S1)

Comunidad	N	Media	Desv. típ.	Asimetría	Curtosis
Andalucía	573	19,45%	15,92	0,106	2,741
Aragón	1.561	14,27%	15,00	0,079	4,068
Asturias (sin ley autonómica)	418	16,68%	15,23	1,101	4,777
Castilla y León	729	22,70%	18,77	0,255	4,334
Castilla-La Mancha	531	18,46%	15,16	-1,058	2,896
Cataluña	289	14,78%	16,32	0,371	7,485
Comunidad Valenciana	2.196	15,01%	13,24	0,899	6,560
Extremadura	1.807	14,74%	14,63	-0,126	7,821
Galicia	587	23,37%	13,83	-0,115	6,077
Islas Baleares	46	10,70%	11,26	0,850	-0,380
La Rioja	159	23,11%	17,19	-0,005	7,056
Madrid	146	13,74%	15,79	1,768	5,136
Murcia (sin ley autonómica)	429	23,33%	15,70	-1,700	9,923
Media global S1	9.471	16,95%	15,36	0,197	5,148

Con respecto al resto de resultados, cabe señalar que la dispersión de los tipos medida por la desviación típica es bastante similar en casi todas las comunidades y que, excepto en el caso de las Islas Baleares, se constata una elevada concentración de valores en torno a la media.

Dado que todas las comunidades incluidas en S1 están sujetas al mismo régimen tributario general, las divergencias en los tipos medios observadas podrían atribuirse, en principio, a las leyes autonómicas de cooperativas vigentes en la mayoría de ellas. Sin embargo, la considerable disparidad entre los tipos efectivos de Asturias y Murcia (las dos autonomías sin ley propia), siembra serias dudas sobre esta afirmación. Por otro lado, tanto Molina (2005) como Romero *et al.* (2009) constataron diferencias significativas entre sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades sometidos al mismo régimen fiscal derivadas de la realización de actividades diferentes; circunstancia que podría repetirse en el caso de las cooperativas.

En consecuencia, aunque más adelante se presenta un análisis por actividades, la caracterización de estas diferencias requeriría un estudio desagregado considerando conjuntamente ambos factores, ley autonómica y sector de actividad, que excede de los objetivos de este trabajo y que, por tanto, queda para investigaciones posteriores.

Sin embargo, aún a riesgo de tocar un tema escabroso, es importante resaltar en este punto la enorme desventaja competitiva que, de acuerdo con los datos analizados, suponen los regímenes forales para sus territorios limítrofes y, en particular, para La Rioja. Esta circunstancia, también constatada por Romero *et al.* (2009) para las sociedades mercantiles, adquiere especial relevancia cuando hablamos de cooperativas ya que, dada la finalidad social de estas entidades, su resultado neto tiene como destino fundamental el refuerzo del patrimonio de la sociedad y, por tanto, una mayor tributación de los beneficios limita directamente la capacidad de mejora y crecimiento de la compañía.

Para completar el análisis del TIE global del periodo, se han realizado sendos estudios dirigidos a evaluar la influencia de la dimensión de la cooperativa y de la actividad que desempeña en su tributación.

En relación con el tamaño, medido en términos de activo total, la tabla 5 muestra dos situaciones claramente diferenciadas. Mientras la aplicación del régimen general da lugar a una relación directa entre tamaño y tipo efectivo, los regímenes especiales, en mayor o menor medida, provocan justo el resultado contrario. Así, observamos cómo entre las cooperativas incluidas en S1, con una distribución por cuartiles muy paritaria, la presión fiscal soportada aumenta en aproximadamente en 1,7 puntos entre cada uno de los tres primeros cuartiles, reduciéndose el incremento a 0,6 puntos entre el tercero y el cuarto; todo ello para una diferencia global cercana a 4 puntos.

En cambio, aunque con un menor grado de homogeneidad, los tres territorios con regímenes especiales analizados evidencian una tendencia general a la baja de los tipos medios conforme aumenta el tamaño de la cooperativa. En términos absolutos, la diferencia entre la presión fiscal soportada por las empresas más pequeñas y las de mayor tamaño, a favor de estas últimas, es de casi 2,5 puntos en las Islas Canarias, de cerca de 3 puntos en el País Vasco y de alrededor de 7,5 puntos en Navarra, si tomamos la distancia entre el primer y el último cuartil, o de casi 9 puntos si la referencia es el menor tipo obtenido.

Tabla 5. Estadísticos del TIE global del periodo por tamaño (LnAT) y subconjuntos muestrales

Muestra	Cuartil LnAT	N	Media	Desv. típ.	Asimetría	Curtosis
S1 (Régimen General)	1	2.398	14,75%	13,42	0,350	3,449
	2	2.373	16,45%	15,31	0,345	6,035
	3	2.377	18,10%	15,36	0,085	4,820
	4	2.323	18,55%	16,92	-0,032	5,320
S2 (Canarias)	1	52	7,39%	12,99	1,959	3,874
	2	55	9,46%	19,96	-0,548	5,668
	3	66	5,08%	10,98	3,948	19,533
	4	65	4,93%	11,70	1,831	6,352
S4 (País Vasco)	1	30	7,86%	14,44	2,436	6,990
	2	41	5,53%	9,22	0,772	0,993
	3	39	5,30%	8,05	1,452	2,438
	4	79	4,91%	17,07	-0,210	11,250
S5 (Navarra)	1	6	10,89%	28,13	-2,392	5,783
	2	13	8,77%	11,78	1,154	-0,033
	3	9	2,27%	30,94	-1,506	3,793
	4	22	3,48%	8,66	-0,880	1,545

Los antagónicos resultados obtenidos en este apartado aconsejan ser cautelosos en las conclusiones y limitarse a la exposición comparativa de los datos, sobre todo considerando que la consulta de la literatura especializada no aporta evidencia concluyente sobre el sentido de la relación entre la presión fiscal y la dimensión de la compañía. Es verdad que, en este caso, la enorme diferencia de tamaños muestrales podría otorgar mayor consistencia a los resultados de S1. Sin embargo, no es menos cierto que las cooperativas incluidas en S2, S4 y S5 están sujetas a particularidades normativas que podrían ser responsables, al menos en parte, de la discordancia observada; por lo que no se realizarán pronunciamientos adicionales sobre esta cuestión.

Con respecto al efecto que la actividad realizada por la cooperativa tiene sobre la presión fiscal que soporta, el análisis se enfrenta a dos problemas previos. Por un lado, gran parte de las observaciones de la muestra no aportan información relativa a la actividad desempeñada (6.511 de las 9.961 cooperativas no la incluyen), y por otro, el elevado número de epígrafes diferentes que conforman la Clasificación Nacional de Actividades, incluso a nivel de dos dígitos (ochenta y ocho), de los que casi un 70%, cincuenta y nueve, tienen alguna representación en los datos.

Para resolver estas cuestiones, se ha optado por trabajar, en primera instancia, con una submuestra formada por los 3.450 registros que sí disponían de la información requerida, limitando el campo de actuación a las actividades que agrupaban más del 1% del total de observaciones válidas.

La tabla 6 presenta las trece actividades desarrolladas por las 2.958 entidades finalmente analizadas, con los códigos del CNAE09 correspondientes y el número de cooperativas que realizan cada una de ellas.

Tabla 6. Relación de actividades del CNAE09 analizadas

Código	Actividad	Cooperativas
01	Agricultura, ganadería, caza y servicios relacionados con las mismas	1.445
02	Silvicultura y explotación forestal	45
10	Industria de la alimentación	200
14	Confección de prendas de vestir	68
25	Fabricación de productos metálicos, excepto maquinaria y equipo	50
41	Construcción de edificios	69
43	Actividades de construcción especializada	135
45	Venta y reparación de vehículos de motor y motocicletas	46
46	Comercio al por mayor e intermediarios del comercio, excepto de vehículos de motor y motocicletas	563
47	Comercio al por menor, excepto de vehículos de motor y motocicletas	141
49	Transporte terrestre y por tubería	92
52	Almacenamiento y actividades anexas al transporte	60
85	Educación	44
Total cooperativas analizadas		2.958

Como puede verse, la actividad más representada en la muestra con mucha diferencia, es la 01. *Agricultura, ganadería, caza y servicios relacionados con las mismas*, seguida a distancia por la 46. *Comercio al por mayor e intermediarios del comercio, excepto de vehículos de motor y motocicletas* y, aún más lejos, por la 10. *Industria de la alimentación*. La preponderancia de estas actividades es consistente con las estadísticas publicadas por el Ministerio de Trabajo e Inmigración (2009) sobre las cooperativas inscritas en la Seguridad Social por ramas de actividad durante los años 2006 a 2008.

A pesar de la reducción sustancial del tamaño muestral que puede afectar a la solidez de los resultados, se ha considerado que, ante la escasez de trabajos de este tipo en el ámbito de las cooperativas y con las cautelas necesarias, la aportación del estudio puede ser relevante para los múltiples agentes interesados en el tema.

Así pues, a continuación, en tablas sucesivas se presentan individualmente los resultados obtenidos para cada uno de los subconjuntos muestrales que contenían observaciones válidas ordenados de mayor a menor tipo efectivo, insertando una fila con los valores medios agregados recogidos en la tabla 3 para facilitar la comparación.

Como puede observarse en la tabla 7, dentro del régimen general, las cooperativas más penalizadas son las que realizan actividades agrarias o ganaderas con un tipo del 19,8%, muy superior al del resto de sociedades y, prácticamente, el único que se sitúa por encima de la media global de S1. En el extremo opuesto encontramos la Confección de prendas de vestir y la Silvicultura con el 10,7%.

Por su importancia, cabe destacar el Comercio al por mayor que, con un 16,9%, iguala la media del subgrupo y el Comercio al por menor, la Construcción especializada y la Industria de la alimentación que se agrupan en un intervalo ligeramente superior a 1 punto porcentual entre el 13,3% y el 12,1%.

Tabla 7. Estadísticos del TIE global del periodo por actividades para S1 (Régimen general)

ACTIVIDAD	N	Media	Desv. tip.	Asimetría	Curtosis
01. Agricultura, ganadería, caza ...	1.383	19,80%	16,51	-0,615	5,453
46. Comercio al por mayor ...	528	16,95%	15,89	0,339	5,768
Valores agregados S1	9.471	16,95%	15,36	0,197	5,148
41. Construcción de edificios.	67	16,23%	13,05	0,931	1,382
52. Almacenamiento ...	55	15,82%	16,11	0,892	3,365
49. Transporte terrestre y por tubería.	91	14,79%	13,91	1,126	3,184
85. Educación.	44	13,63%	10,51	0,826	0,802
47. Comercio al por menor ...	133	13,28%	12,62	0,168	0,694
43. Construcción especializada.	119	12,48%	11,40	0,934	1,503
10. Industria de la alimentación.	200	12,10%	13,76	-0,641	5,035
25. Fabricación de productos metálicos ...	40	11,91%	9,31	0,139	-0,934
45. Venta y repar. de vehículos de motor ...	46	11,49%	9,89	0,148	-1,136
14. Confección de prendas de vestir.	68	10,70%	12,87	2,506	12,124
02. Silvicultura y explotación forestal.	45	10,70%	13,40	-1,267	4,851

En el caso de las Islas Canarias, tabla 8, las cooperativas que más tributan son las que se dedican al Comercio al por mayor y a la Construcción especializada, mientras que, si exceptuamos el Transporte terrestre por su nula representatividad, el sector primario es el más favorecido con un tipo medio inferior al 1,8%.

Tabla 8. Estadísticos del TIE global del periodo por actividades para S2 (Islas Canarias)

ACTIVIDAD	N	Media	Desv. típ.	Asimetría	Curtosis
46. Comercio al por mayor ...	18	17,24%	20,02	0,814	-0,258
43. Construcción especializada.	5	14,30%	31,23	-0,968	2,417
Valores agregados S2	238	6,56%	14,16	0,940	8,059
47. Comercio al por menor ...	4	2,65%	7,82	-1,699	3,181
01. Agricultura, ganadería, caza ...	56	1,78%	7,58	1,026	10,056
49. Transporte terrestre y por tubería.	1	0,00%	-	-	-

Si comparamos con S1, no debemos olvidar que el régimen canario, como el de Ceuta y Melilla, es una particularidad de la norma general; aunque la elevada desviación típica y el número relativamente pequeño de observaciones exigen ser cautelosos con las interpretaciones, los resultados indican que los incentivos específicos favorecen especialmente a las cooperativas agrarias y ganaderas, mientras que perjudican a las mayoristas y a las de construcción especializada que, según los resultados, tributan incluso por encima de sus análogas del régimen general.

En el País Vasco, como se observa en la tabla 9, la normativa es más favorable para las cooperativas mayoristas que en los casos anteriores, tributan por debajo de la media del subgrupo, mientras que perjudica a las constructoras y a las que realizan actividades primarias.

Tabla 9. Estadísticos del TIE global del periodo por actividades para S4 (País Vasco)

ACTIVIDAD	N	Media	Desv. típ.	Asimetría	Curtosis
41. Construcción de edificios.	2	12,34%	0,49	-	-
01. Agricultura, ganadería, caza ...	6	8,49%	4,30	0,461	-1,292
43. Construcción especializada.	11	6,69%	19,07	3,267	10,753
Valores agregados S4	189	5,59%	13,61	0,344	13,394
46. Comercio al por mayor ...	13	4,41%	7,55	2,599	7,654
25. Fabricación de productos metálicos ...	10	3,63%	3,26	0,637	0,162
52. Almacenamiento ...	5	2,83%	6,32	2,236	5,000
47. Comercio al por menor ...	4	2,81%	4,35	0,819	-1,202

Los subconjuntos S3 (Ceuta y Melilla) y S5 (Navarra), han quedado fuera del estudio por falta de datos.

3.4.2. Análisis del TIE anual de las cooperativas sujetas al régimen general

El análisis de la presión fiscal soportada año a año por las cooperativas que tributan según el régimen general, presentado en la tabla 10, muestra una tendencia casi plana durante todo el sexenio examinado con oscilaciones inferiores al medio punto porcentual con respecto al tipo medio global del periodo. Además, en todos los casos, puede observarse una desviación típica muy estable y no demasiado elevada, con una distribución de valores bastante cercana a la simetría y muy concentrada en torno a la media.

Tabla 10. Estadísticos del TIE anual de las comunidades con régimen general (S1)

Año	N	Media	Desv. típ.	Asimetría	Curtosis
2003	2.025	16,53%	15,43	0,427	4,844
2004	1.895	17,17%	15,19	0,173	3,897
2005	1.860	16,91%	15,85	-0,053	5,029
2006	1.785	17,41%	15,37	0,166	4,909
2007	1.359	16,61%	14,93	0,167	8,220
2008	547	17,16%	15,01	0,548	5,109
Valores globales del periodo para S1	9.471	16,95%	15,36	0,197	5,148

La escasa variación de los tipos efectivos durante todo ese periodo refleja la falta de medidas por parte del legislador dirigidas a rebajar la tributación de estas entidades, lo que contrasta con la reducción de 5 puntos aplicada a los tipos nominales de las sociedades mercantiles entre los años 2007 y 2008.

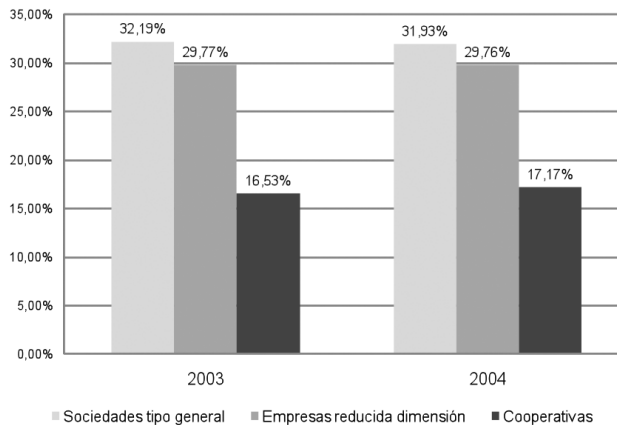
Por tanto, los resultados obtenidos avalan claramente las afirmaciones realizadas en el apartado 2 de este trabajo referentes al empeoramiento relativo de la posición fiscal de las cooperativas con respecto al resto de sociedades mercantiles.

3.4.3. Valoración de los incentivos fiscales para las cooperativas

A continuación, compararemos los resultados anteriores con los obtenidos por Romero *et al.* (2009) para los años en que ambos trabajos coinciden, a fin de cuantificar el impacto de los incentivos fiscales previstos en el marco del Impuesto sobre Sociedades para las cooperativas.

El gráfico 1 presenta conjuntamente los tipos efectivos de las sociedades que tributan al tipo general, de las empresas de reducida dimensión y de las cooperativas para los años 2003 y 2004.

Gráfico 1. TIE sociedades mercantiles vs TIE cooperativas



FUENTE: Elaboración propia a partir de Romero *et al.* (2009:91).

Las diferencias a favor de las cooperativas en 2003 se cifran en 15,66 puntos respecto a las sociedades de tipo general y en 13,24 frente a las empresas de reducida dimensión. En 2004, las distancias se acortan algo al coincidir una leve bajada de la presión fiscal soportada por las sociedades mercantiles con una subida ligeramente superior a 0,6 puntos en la tributación de las cooperativas. Así, las diferencias se sitúan en 14,76 y 12,59 puntos, respectivamente.

Dado que el horizonte temporal del trabajo de Romero *et al.* (2009) terminaba en el año 2004, no disponemos de datos para realizar la comparativa para el resto de los años analizados. Sin embargo, teniendo en cuenta la escasa variación de los tipos efectivos de las cooperativas observada en la tabla 10 y que, como se ha comentado, durante los dos últimos años del periodo analizado se produce una bajada de 5 puntos en los tipos nominales de las sociedades mercantiles; cabe presumir que las diferencias reflejadas en el gráfico 1 se verán sustancialmente menguadas, al menos, durante los años 2007 y 2008; reduciendo, por tanto, los beneficios fiscales de las cooperativas.

4. Conclusiones

La investigación constata importantes divergencias en la tributación efectiva de las cooperativas de las diferentes comunidades autónomas, no solo como consecuencia de la existencia de normativas específicas por cuestiones territoriales sino también entre las que están sometidas al mismo régimen general.

Los resultados obtenidos revelan un impacto muy similar de las normativas forales vasca y navarra, que otorgan a las cooperativas domiciliadas en estos territorios una ventaja fiscal cercana a los 11,5 puntos con respecto a la media.

El análisis de la relación entre el tamaño de la empresa y la presión fiscal soportada ha dado lugar a resultados antagónicos en función del régimen fiscal aplicado, por lo que, con los indicadores calculados, no es posible obtener conclusiones al respecto.

En cuanto a la valoración de la influencia de la actividad desempeñada en la tributación, los datos han evidenciado grandes diferencias en los tipos efectivos, aunque con comportamientos heterogéneos en los distintos subconjuntos muestrales.

El estudio de la muestra año a año pone de manifiesto una elevada estabilidad de la presión fiscal con variaciones que no superan el medio punto en todo el sexenio analizado.

La comparación con los datos obtenidos por Romero *et al.* (2009) para las sociedades mercantiles en los ejercicios 2003 y 2004, cifra el impacto de los incentivos fiscales de las cooperativas en cerca de 16 puntos frente a las sociedades que cotizan al tipo general y en algo más de 13 puntos en relación con las empresas de reducida dimensión, para el primer año; y en casi 15 puntos y algo más de 12,5 respectivamente, para el 2004.

Como principal limitación del trabajo, cabe señalar que la distribución territorial de la muestra analizada no es representativa del mapa cooperativo que se desprende de las estadísticas oficiales. No obstante, como ya se ha señalado, el volumen de observaciones contemplado atenúa en parte dicha limitación.

En cuanto a las futuras líneas de investigación sobre el tema, el objetivo más inmediato está fijado en realizar un análisis más profundo de las diferencias que la actividad desarrollada puede generar en la presión fiscal soportada por las cooperativas.⁹

9.- Esta investigación está, actualmente, en curso.

5. Bibliografía

- ALGUACIL, M.P. (2009): "Tendencias en el tratamiento fiscal de las cooperativas", *Tierras de Castilla y León: Agricultura*, 163, 60-66.
- BUIJINK, W., JANSSEN, B. & SCHOLS, Y. (2002): "Evidence of the effect of domicile on corporate average effective tax rates in the European Union", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 11, 115-130.
- CEPES (2009): "Criterios para una propuesta de régimen fiscal de cooperativas". En: *Jornada de Régimen Económico y Fiscal, Cooperativas Agro-alimentarias*, Madrid.
- FERNÁNDEZ, M.E. (2004): "Los factores condicionantes de la presión fiscal empresarial española a partir de la información contable. Especial mención a las decisiones financieras", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIII, 120, 125-159.
- GUPTA, S. & NEWBERRY, K. (1992): "Corporate Average Effective Tax Rates after the Tax Reform Act of 1986", *Tax Notes*, 55, 689-702.
- LEY 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.
- MINISTERIO DE TRABAJO E INMIGRACIÓN (2009): *Anuario de Estadísticas del Ministerio de Trabajo e Inmigración 2008*, <http://www.mtin.es/estadisticas/>
- MOLINA, R. (2005): *Presión fiscal en las pymes. Estudio de su incidencia en la Comunidad Valenciana*, AECA, Madrid.
- MOLLOY, K.H. (1998): "An Approach for Comparing U.S. and Japanese Effective Corporate Income Tax Rates", *International Accounting, Auditing & Taxation*, 7, 69-80.
- ORDÓÑEZ, C. (2006): "La fiscalidad de las sociedades cooperativas en España", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 54, 187-204.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- ROMERO, E., MOLINA, R. & LABATUT, G. (2009): "La presión fiscal en las empresas españolas: Un estudio de las diferencias entre comunidades autónomas y sus efectos sobre las empresas de reducida dimensión", *Revista Internacional de la Pequeña y Mediana Empresa*, 2, 78-96.