



CIRIEC
españa

**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social
y Cooperativa, nº 82, Diciembre 2014, pp. 253-286**

La recaudación tributaria y los beneficios fiscales de las cooperativas en el IS. Análisis y evolución

M^a José Portillo Navarro
Universidad de Murcia

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

© 2014 CIRIEC-España

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

La recaudación tributaria y los beneficios fiscales de las cooperativas en el IS. Análisis y evolución

M^a José Portillo Navarro

RESUMEN

Las cooperativas tienen una serie de beneficios fiscales reconocidos en las normas tributarias relativas al Impuesto sobre Sociedades y cuantificados en el Presupuesto de Beneficios fiscales que inciden en la recaudación tributaria, así como las variables relacionadas con el resultado económico que determinan su tributación. Por ello, en este trabajo se analiza, en primer lugar, la fiscalidad de las cooperativas y sus recientes modificaciones, el Presupuesto de Beneficios fiscales disponible relacionado con las mismas, las magnitudes económico-financieras y los ratios relacionados con ellas, así como las variables tributarias, realizando una serie de propuestas que puedan servir para mejorar la gestión económica y fiscal de estas entidades de economía social.

PALABRAS CLAVE: Economía social, cooperativas, beneficios fiscales, Impuesto sobre Sociedades.

CLAVES ECONLIT: P130, H600, H250, K340.

Cómo citar este artículo: PORTILLO NAVARRO, M.J. (2014): “La recaudación tributaria y los beneficios fiscales de las cooperativas en el IS. Análisis y evolución”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 82, 253-286.

Correspondencia: M^a José Portillo Navarro, Profesora Titular de Universidad, Dpto. de Hacienda y Economía del Sector Público, Universidad de Murcia, e-mail: portillo@um.es.

La perception des impôts et les avantages fiscaux des coopératives eu égard à l'IS. Analyse et évolution

RESUME : Les coopératives bénéficient d'un ensemble d'avantages fiscaux reconnus par les règles fiscales relatives à l'impôt sur les sociétés et quantifiés dans le Budget des avantages fiscaux. Ils ont une incidence sur la perception fiscale, ainsi que sur les variables liées au résultat économique qui déterminent leur imposition. Par conséquent, cet article analyse dans un premier temps la fiscalité des coopératives et ses récentes modifications, le Budget des avantages fiscaux disponible en rapport avec celles-ci, les valeurs économiques et financières, et les ratios en rapport avec celles-ci, ainsi que les variables fiscales. Il présente une série de propositions pouvant servir à améliorer la gestion économique et fiscale de ces établissements de l'économie sociale.

MOTS CLE : Économie sociale, coopératives, avantages fiscaux, impôt sur les sociétés.

Tax collection and corporation tax benefits for cooperatives. Analysis and evolution

ABSTRACT: Cooperatives enjoy a number of corporation tax benefits. They are laid out in the corporation tax rules and quantified in the Tax Relief Budget, which details those that affect taxation revenue and the profit-and-loss-related variables that decide the amounts payable. In this paper, we analyse the tax rules governing cooperatives and recent changes to them, the budgeted tax reliefs available in relation to cooperatives, the economic and financial figures and related ratios and the tax variables. Finally, we make proposals that may serve to improve the economic and fiscal management of these social economy organizations.

KEY WORDS: Social economy, cooperatives, tax benefits, corporation income tax.

1.- Introducción¹

La fiscalidad de las cooperativas ha sido, en numerosas ocasiones, fuente de diversos trabajos relacionados con la misma. En unos casos, para describir los beneficios fiscales que se han aprobado para estas entidades de economía social (Montero, 2001; Polanco, 2004; Ordoñez, 2006 por citar algunos de ellos) o bien en otros casos para realizar análisis económico-financieros (Cubedo, 2006; Carmona et al., 2013 entre otros) que inciden en los resultados tributarios o el análisis de la presión fiscal para algunos tipos de cooperativas (Pulido y Puentes, 2006), en las políticas públicas (Chaves, 2012) o bien un conjunto de estas cuestiones, tal y como se ha tratado ampliamente por Herrero (2012) y por diversos autores que se han ocupado de la economía social.

Sin embargo, el análisis de la recaudación tributaria obtenida por el Estado en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) procedente de las cooperativas y las magnitudes determinantes de la misma no ha sido objeto de un análisis como el que se aborda en este trabajo. En efecto, los ingresos fiscales procedentes de las cooperativas que tributan en el IS están condicionados, entre otros, por los siguientes factores: los beneficios fiscales que se aplican a las cooperativas, la evolución de las principales magnitudes económicas y financieras, y el conocimiento de las principales partidas tributarias que afectan a la recaudación.

La existencia de beneficios fiscales para las cooperativas supone un coste para el Estado, en tanto que deja de recaudar determinadas cantidades que de otro modo podría conseguir y que se cuantifican en el Presupuesto de Beneficios Fiscales que cada año se elabora, junto con los Presupuestos Generales del Estado. Junto con esta cuestión y relacionado con la misma, las cooperativas presentan unas magnitudes tributarias que son las que suponen una mayor o menor tributación en el Impuesto sobre Sociedades y, por ello una recaudación tributaria u otra. Estas magnitudes están directamente relacionadas con las variables económico-financieras obtenidas por estas entidades, en tanto que la mayor o menor tributación está relacionada con la cuenta de resultados y su cuantía.

Por ello, en este trabajo, se aborda el estudio de la recaudación tributaria procedente de las cooperativas en el IS desde esa triple perspectiva, analizando previamente la fiscalidad de las cooperativas, así como las modificaciones que se han realizado como consecuencia de la nueva Ley del IS. Para ello, tras cuantificar aquellos aspectos para los cuales disponemos de información desagregada y conocer cuánto le supone al Estado el establecimiento de determinados incentivos fiscales para las cooperativas, hemos procedido al análisis de las diversas magnitudes económico-financieras y tri-

1.- Deseo agradecer las sugerencias realizadas por los revisores de este artículo, que han contribuido a la mejora del mismo, siendo cualquier error responsabilidad única de quien lo firma.

butarias, distinguiendo entre la totalidad de las cooperativas que declaran en el Impuesto sobre Sociedades, las que presentan un resultado contable positivo y las que han obtenido una base imponible positiva, comprobando las diferencias entre estas situaciones y realizando propuestas que pueden servir para una mejor comprensión de la evolución de las cooperativas en los últimos años.

2.- La fiscalidad de las cooperativas. Situación actual y reformas a través de la nueva Ley del IS

En lo relativo al Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), la fiscalidad de las cooperativas ha sido fuente de numerosos estudios, bien sea como consecuencia de las modificaciones en la normativa contable y su reflejo en la fiscalidad (a modo de ejemplo, Alvarez, 2012), bien para realizar planteamientos de reforma (Alguacil, 2011; Merino, 2011 o Romero, 2010, por citar algunos de ellos) o bien como consecuencia de la necesidad de adaptación de la tributación española a la normativa europea (por ejemplo, Hinojosa, 2010 y 2011). En nuestro caso, debido a que el análisis exhaustivo de la fiscalidad de las cooperativas y de la necesidad de reforma de unas normas desfasadas y necesitadas de cambio, superaría ampliamente el objeto de este trabajo, realizaremos una breve revisión de la situación actual y de las próximas reformas como consecuencia de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades y las modificaciones que incorpora sobre esta cuestión en las comunidades autónomas de régimen común².

La fiscalidad de las cooperativas se regula en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas, la cual responde a los principios de fomento de las sociedades cooperativas en atención a su función social, actividades y características, la coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas, el reconocimiento de los principios esenciales de la institución cooperativa, la globalidad del régimen especial que concreta tanto las normas de beneficio como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas, y el carácter supletorio del régimen tributario general propio de las personas jurídicas.

En este contexto, la Ley 20/1990 regula dos tipos de normas: a) Normas incentivadoras, que establecen beneficios tributarios en atención a la función social que realizan las cooperativas, puesto que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuación y

2.- En la actual configuración de regímenes territoriales a efectos fiscales, en España se distingue entre: régimen foral (Navarra y País Vasco), régimen común (todas las autonomías no incluidas en otro régimen) y régimen especial por situación geográfica (Canarias, Ceuta y Melilla) si bien éstas últimas están dentro del régimen común, aunque tengan un régimen económico - fiscal especial.

formación de las personas de los socios a través de las dotaciones efectuadas con esta finalidad, y b) Normas técnicas o de ajuste, relacionadas con las reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades y con los socios y asociados, las cuales son aplicables a las cooperativas con independencia de que la misma tenga o no derecho a los beneficios fiscales.

A efectos fiscales, se distingue entre cooperativas protegidas y especialmente protegidas. Así, se consideran cooperativas protegidas aquellas entidades que se ajusten a los principios de la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas o bien de las leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia, siempre que no incurran en alguna de las causas por las cuales pueden perder la condición de cooperativas protegidas (tales como repartir fondos de reserva irrepartibles, no efectuar dotaciones al fondo de reserva obligatorio, de educación y de promoción o aplicar estas cantidades a finalidades distintas a las previstas en la ley, no imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales o la falta de auditoría externa, entre otros). Este tipo de cooperativas disfrutan de los siguientes beneficios fiscales relacionados con el Impuesto sobre Sociedades:

- 1) Libertad de amortización para los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de cooperativas y sociedades anónimas laborales del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, o, en su caso, de las Comunidades Autónomas. La cantidad fiscalmente deducible en concepto de libertad de amortización, una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio en cuantía no inferior a la mínima, no puede exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al fondo de reserva obligatorio y participaciones del personal asalariado. Este beneficio es compatible, en su caso, para los mismos elementos, con la deducción por inversiones.
- 2) La base imponible está constituida por los resultados cooperativos y resultados extracooperativos, resultando el 50 por cien de la parte de unos y otros deducible de la base imponible siempre que se destine obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatorio.
- 3) Se aplica un tipo de gravamen del 20 por cien sobre la base imponible positiva o negativa, correspondiente a los resultados cooperativos y el tipo general sobre la base imponible correspondiente a los resultados extracooperativos.
- 4) Compensación. En el caso en el que la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen correspondientes a las bases imponibles derivadas de los resultados cooperativos y extracooperativos, positivas o negativas, resultase negativa, su importe se puede compensar por parte de la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

Se consideran especialmente protegidas determinadas cooperativas protegidas de primer grado³, siempre que cumplan ciertos requisitos y disfruten, además de los beneficios reconocidos a las cooperativas protegidas, de una bonificación del 50 por cien de la cuota íntegra minorada previamente, en su caso, por las cuotas negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar.

Asimismo, las cooperativas de segundo grado tienen los mismos beneficios fiscales que las cooperativas protegidas y, en el caso de cooperativas de segundo grado que se asocien exclusivamente a cooperativas especialmente protegidas, pueden disfrutar de los beneficios fiscales reconocidos a estas últimas.

En el caso de las cooperativas mixtas - protegidas y especialmente protegidas - gozan de los beneficios fiscales de las cooperativas protegidas y, además, de la bonificación del 50 por cien de la cuota íntegra del IS, la cual se aplica exclusivamente sobre la cuota íntegra procedente de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas.

Las cooperativas de trabajo asociado que cumplan determinados requisitos pueden disfrutar de una bonificación del 90 por cien, durante 5 años, de la cuota íntegra y las explotaciones agrarias asociativas prioritarias pueden gozar de una bonificación del 80 por cien de la cuota íntegra.

En el caso de uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, pueden disfrutar de una tributación en el Impuesto sobre Sociedades según el régimen especial de las entidades parcialmente exentas.

En lo referido a las cooperativas de crédito, le resultan de aplicación la mayoría de los beneficios fiscales de las cooperativas protegidas, excepto los referidos al tipo de gravamen y a la libertad de amortización, resultando su base imponible gravada al 25 por cien en la parte relativa a los resultados cooperativos y la correspondiente a los resultados extracooperativos se grava al tipo general del impuesto.

En el marco de la reforma fiscal que se ha realizado en España, el *Informe de la Comisión de expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español* (más conocido como Informe “Lagares”) no aborda la reforma de la fiscalidad de las cooperativas y solamente hace referencia a la necesidad de reducir el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades y su incidencia en los tipos reducidos de las cooperativas. Sin embargo, desde el Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, se han incluido una serie de modificaciones que afectan a la Ley 20/1990 y que han ido evolucionando en la tramitación de la norma, hasta Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y que pasamos a enumerar a continuación. En primer lugar, debemos destacar que la nueva Ley del IS, en su disposición derogatoria única, establece que la Ley 20/1990 conservará su vigencia en lo

3.- En concreto se trata de las siguientes: Cooperativas de trabajo asociado, Cooperativas agrarias, Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, Cooperativas del mar y Cooperativas de consumidores y usuarios.

referido al Impuesto, en tanto que en la exposición de motivos del Proyecto de Ley se afirma que la derogación de la misma supondría una dispersión de la normativa que contiene, puesto que afecta no solamente al IS, si no a un ámbito superior al mismo.

Las cuestiones que afectan a las cooperativas recogidas en la nueva Ley del IS están contenidas en el art. 29, referido al tipo de gravamen, en la disposición final primera y, principalmente, en la disposición final cuarta, a cuyo análisis nos dedicamos a continuación.

El tipo de gravamen general del IS se modifica, reduciéndose hasta el 25 por cien y el tipo de gravamen para las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas será del 20 por cien, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo general, al igual que hasta ahora, si bien el tipo general se ha reducido. Mientras, las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán al tipo general, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo del 30 por ciento. El tipo de gravamen del 25 por cien resultará aplicable a las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

La disposición final primera, referida a las entidades acogidas a la Ley 20/1990, incluye el reflejo de una situación ya existente y es la relativa a que las cooperativas tributarán con arreglo a lo establecido en la Ley 20/1990 y los grupos de sociedades cooperativas pueden tributar en régimen de declaración consolidada, en los términos establecidos en el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, que se encarga de la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación de los beneficios consolidados de los grupos de sociedades a las especialidades de las sociedades cooperativas, definiendo el concepto de grupo de sociedades cooperativas e implantando un sistema de consolidación adaptado a estas características, en atención al mandato contenido en el apartado tres de la disposición final segunda de la Ley 20/1990.

Sin embargo, las modificaciones contenidas en la disposición final cuarta de la Ley 27/2014, modificando la fiscalidad de las cooperativas, son de mucho mayor calado. Se introducen las modificaciones siguientes en la Ley 20/1990:

- con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011, se añade la disposición adicional séptima y la disposición transitoria séptima,
- con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, se añade la letra c) a la disposición adicional séptima, y
- con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, se modifica el art. 24 y se añade la disposición transitoria octava .

Esta técnica legislativa de dictar normas que afectan a otros ejercicios, ya utilizada en otras ocasiones, suele incorporar una alta dosis de inseguridad jurídica. Un ejemplo de ello es el que se llevó a cabo cuando la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, introdujo modificaciones en la Ley del Impuesto sobre Sociedades relativas al estableci-

miento de un calendario de modificaciones y supresiones de las deducciones contempladas en este último impuesto. En esa ocasión, se produjo una situación que complicaba el conocimiento de las deducciones y porcentajes vigentes, en tanto que había que atender a la periodicidad recogida en una disposición final de la mencionada Ley 35/2006 que incluía disposiciones adicionales en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Pero además, a lo largo de los años, se fue cambiando el criterio en cuanto al calendario inicialmente contemplado, lo cual todavía complicó más la situación. En el caso que nos ocupa, la aprobación de normas que afectan desde 2011, aun existiendo una disposición transitoria referida a esta cuestión, sin el conocimiento previo de la norma aplicable al contribuyente cuando realizó su liquidación, con un claro carácter retroactivo, puede llevar a situaciones de indefensión jurídica que, con el devenir del tiempo, podremos analizar con más detenimiento, en tanto que la doctrina y la jurisprudencia se puedan pronunciar sobre estas cuestiones.

Ante esta situación, las principales novedades que se contemplan en la fiscalidad de las cooperativas son las siguientes:

- a) Se establecen unas reglas especiales aplicables a las cooperativas en relación con los activos por impuesto diferido, y relacionadas con las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el sujeto pasivo y con la aplicación del régimen de consolidación fiscal, estableciendo una regulación transitoria específica para las operaciones de esta naturaleza que se realicen entre enero de 2011 y diciembre de 2014. Con efectos para los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, los activos por impuesto diferido se entienden referidos a los correspondientes al derecho a compensar en ejercicios posteriores las cuotas negativas. Estas modificaciones se justifican por la adaptación el Real Decreto-Ley 14/2013, de 29 de noviembre, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de supervisión y solvencia de entidades financieras.
- b) Se modifica -con efectos para los períodos impositivos que se inician a partir de 1 de enero de 2015- el artículo 24 de la Ley 20/1990, referido a la compensación de pérdidas que pasa a denominarse compensación de cuotas negativas, estableciéndose una limitación a la compensación de cuotas negativas, sustituyendo este procedimiento a la compensación de bases imponibles negativas previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como hasta ahora ocurría. Así, la cuota íntegra negativa que pudiera resultar en el ejercicio, se podrá compensar con cuotas íntegras positivas de períodos impositivos siguientes con el límite del 60 por cien de la cuota íntegra previa a la compensación y, en cualquier caso, pueden ser compensables en el período impositivo cuotas íntegras con un límite, que es el resultado de multiplicar un millón de euros por el tipo medio de gravamen de la entidad. Otra novedad incluida es que el derecho de la Administración para comprobar e investigar dichas cuotas negativas pendientes de compensación prescribirá a los diez años. Una vez que haya transcurrido este plazo, si el contribuyente pretende compensar cuotas negativas, deberá acreditarlas mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, así como el depósito en plazo en el Registro Mercantil.

- c) Se añade a la Ley 20/1990 una disposición transitoria octava, que modifica la existente, en la cual se indica que la limitación a la compensación de cuotas revisada en el apartado anterior, cuyos efectos se iniciarían el 1 de enero de 2015, no resulta aplicable para los períodos impositivos que se inicien en 2015, en clara contradicción con lo establecido anteriormente, pero recogido en una disposición transitoria. No obstante, en el caso de compensación de cuotas negativas para contribuyentes cuyo volumen de operaciones supere los 6.010.121, 04 euros durante los doce meses anteriores al inicio de los períodos impositivos dentro de 2015, se limitan al 50 por cien o al 25 por cien, según el importe neto de la cifra de negocios (entre 20 y 60 millones en el primer caso y más de 60 millones, respectivamente) sin que estos límites se apliquen a quitas y esperas resultantes de un acuerdo con acreedores que no estén vinculados al contribuyente.

En resumen, la fiscalidad de las cooperativas no ha sido reformada ampliamente, si bien la necesidad de la misma se ha defendido por numerosos autores, aunque se han realizado algunos cambios que pueden tener consecuencias importantes. En efecto, los cambios realizados en la tributación por impuestos diferidos para adaptar la norma comunitaria suponen una inseguridad en tanto que las modificaciones reguladas afectan a hechos ocurridos a partir de 2011, aunque se establecen disposiciones transitorias para paliar esta situación. Otro aspecto de gran calado que modifica la fiscalidad de las cooperativas es la limitación a la compensación de cuotas negativas, en una clara tendencia a la reducción de los beneficios fiscales de este tipo de entidades, en línea con la situación que se viene manteniendo en los últimos años (Molina, 2012:43).

Tras la realización de una breve revisión de la fiscalidad de las cooperativas a efectos del Impuesto sobre Sociedades, debemos considerar que todos estos aspectos inciden en la recaudación y también otros que analizamos en el apartado siguiente.

3.- La recaudación tributaria de las cooperativas en el IS. Principales magnitudes determinantes

La recaudación tributaria en el Impuesto sobre Sociedades procedente de las cooperativas está condicionada, principalmente, por los siguientes factores:

- la evolución de los beneficios fiscales que se aplican a las cooperativas
- la evolución de las principales magnitudes económicas y financieras, y
- el conocimiento de las principales partidas tributarias que afectan a la recaudación.

Al estudio de todos ellos nos dedicamos a continuación.

3.1. El Presupuesto de beneficios fiscales de las cooperativas en el IS y su evolución

El Presupuesto de Beneficios Fiscales (PBF) puede definirse (Herrera, 1981: 89) como “*la cantidad que al Estado le supone cuantitativamente toda la serie de incentivos y ayudas fiscales que no son cubiertas de una manera concreta por los gastos directos. (...) representan la cantidad que el Estado gasta al renunciar a los ingresos que le corresponderían por los impuestos existentes en el sistema tributario*”.

Por lo tanto, el Presupuesto de Beneficios Fiscales cuantifica los beneficios fiscales que afectan a los tributos estatales para cumplir con el mandato constitucional recogido en la Constitución Española que en su art. 134.2 establece lo siguiente: “*Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado*”, así como lo establecido en el artículo 32.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

El PBF recoge un conjunto de medidas fiscales, tales como exenciones, reducciones en las bases imponibles o liquidables, tipos impositivos reducidos, deducciones y bonificaciones en las cuotas íntegras, líquidas o diferenciales de los tributos, que se corresponden, entre otras, con causas sociales, económicas o de técnica tributaria y que suponen una menor carga fiscal para el sujeto pasivo que puede verse beneficiado, pero que reducen los ingresos de las arcas públicas. Su ámbito de aplicación es el territorio común.

En el ámbito europeo, la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de Noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados Miembros (publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 23 de noviembre), establece -en su artículo 14.2- la necesidad de elaborar y publicar de forma detallada la información referida a los beneficios fiscales y su incidencia en los ingresos, por lo que los países miembros están obligados a su elaboración.

La elaboración del PBF se inició en España en 1979 aunque hasta 1996 no se estableció la obligatoriedad de incorporar la documentación relativa a los mismos a los Presupuestos Generales del Estado⁴ así como una Memoria explicativa de los mismos que debe acompañarlos, tal y como regula el art. 37.2 de la mencionada Ley 47/2003. Para su cómputo, se considera la pérdida de ingresos que el Estado deja de percibir como consecuencia de la existencia de una disposición particular que establezca el incentivo fiscal del que se trate, valorándolo según el criterio de caja; es decir, en el momento en el cual se produce la merma de ingresos.

4.- A través de la DA 24ª de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

Si bien es muy interesante, aunque desafortunadamente poco conocido, la existencia del Presupuesto de Beneficios Fiscales, lo que sin duda podría suponer un gran avance sería la liquidación del mismo, pues solamente se realiza el Presupuesto pero no se disponen de liquidaciones presupuestarias del mismo. No obstante, creemos que la existencia del PBF ya es un avance, aunque podría mejorarse considerablemente la información si se dispusiera de las mencionadas liquidaciones y, en este sentido, también se pronuncia el Tribunal de Cuentas en su Informe relacionado con los Beneficios Fiscales⁵.

En el ámbito de las Comunidades Autónomas, el panorama es más complejo y variado. Así, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en su art. 21.Uno. -modificado por la DA cuatro de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria- establece la necesidad de elaborar un Presupuesto de Beneficios Fiscales por parte de las autonomías: *“Los presupuestos de las Comunidades Autónomas tendrán carácter anual e igual período que los del Estado, atenderán al cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos de los organismos y entidades integrantes de la misma, y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a tributos atribuidos a las referidas Comunidades”*.

Las autonomías, en atención a este mandato, han incorporado el PBF a sus Presupuestos si bien cada una de ellas sigue su propia metodología, lo cual lleva a un desarrollo bastante desigual en todas ellas y supone una información imprecisa en muchos casos y difícilmente comparable, por lo que sería necesaria una cierta homogeneización en este sentido.

En el ámbito local, no existe mandato legal que disponga la necesidad de realizar el PBF, lo cual supone la no realización del mismo en la mayoría de municipios españoles y, como consecuencia, un gran desconocimiento de la situación en la cual se encuentran los municipios a este respecto.

En nuestro caso, y centrados en el Impuesto sobre Sociedades y los beneficios fiscales que se incorporan a las cooperativas, debemos atender al PBF que se elabora junto con los Presupuestos Generales del Estado para poder conocer cuál es la importancia de los ingresos que deja de obtener el Estado como consecuencia de los incentivos fiscales establecidos y la evolución de esta magnitud a lo largo del tiempo, en tanto que las comunidades autónomas no tienen competencias normativas sobre este tributo y, por tanto, no pueden aprobar beneficios fiscales relativos al IS que pudieran resultar cuantificables.

Pues bien, de los incentivos que tienen determinadas cooperativas referidos a la libertad de amortización, tipo reducido o bonificación para cooperativas especialmente protegida, el PBF solamente nos da información detallada de este último, por lo que no resulta posible conocer con exactitud cuánto

5.- Informe nº 766 del Tribunal de Cuentas de Fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales.

representan el resto de beneficios, lo cual debería ser revisado para la mejora del conocimiento de esta cuestión. En efecto, las cooperativas especialmente protegidas, pueden disfrutar de una bonificación del 50 por ciento de la cuota íntegra.

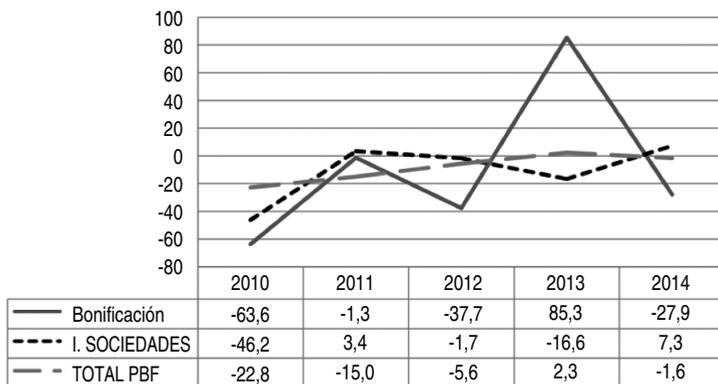
Cuadro 1. Presupuesto de beneficios fiscales. Bonificación cooperativas especialmente protegidas. Participación. Millones de euros y porcentajes. 2009-2014

	2009		2010		2011		2012		2013		2014	
	Mill. €	%										
Bonific.	51,5	0,1	18,7	0	18,5	0	11,5	0	21,4	0,1	15,4	0
I. SDADES	6.761,3	11	3.640,2	7,7	3.763,8	9,3	3.700,5	9,7	3.084,8	7,9	3.310,0	8,6
TOTAL PBF	61.478	100	47.474	100	40.363	100	38.102	100	38.986	100	38.360	100

FUENTE: Elaboración propia a partir de PGE (Presupuestos Generales del Estado). Años 2009 a 2014.

El PBF ha ido disminuyendo en los últimos años de manera notable y ello puede estar relacionado con la política de reducción del déficit público (Carbajo y Peragón, 2012). Así, en 2009 alcanzaba los 61.478, millones de euros y en 2014 se había reducido hasta 38.360,2 millones; es decir, el 37,6 por cien. Lo mismo ocurre en el caso del PBF referido al Impuesto sobre Sociedades, que se reduce en un 51 por cien desde el principio hasta el final del período analizado. En el caso de la bonificación para cooperativas especialmente protegidas, disminuye un 70 por cien. Sin embargo, esta variable presenta numerosos altibajos a lo largo de estos años, tal y como se aprecia al analizar las tasas de crecimiento interanual:

Gráfico 1. PBF. Tasas de crecimiento. Porcentajes. 2010-2014



FUENTE: Elaboración propia a partir de PGE (Presupuestos Generales del Estado). Años 2009 a 2014.

Las diferencias entre las cantidades presupuestadas referidas a la bonificación para cooperativas especialmente protegidas son muy notables entre unos años y otros, sin que sea fácil poder explicar las variaciones que se producen. No obstante, si atendemos a las memorias anuales del PBF, la Memoria para 2012 nos indica que los beneficiarios entre 2009 y 2011 han descendido en un 23 por cien, lo cual supone que la proporción de declarantes por el Impuesto sobre Sociedades que aplicaban este incentivo se reduce desde el 2,3 al 1,8 por mil. Ello supone que la cuantía media por declarante se reduce en un 22,2 por cien, disminuyendo en un 40 por cien en estos dos años.

En concreto, según se expone en el PBF de estos años, en 2009 disminuyeron un 13 por cien el número de beneficiarios de esta bonificación y el 33 por cien del importe. En 2010 la reducción fue del 9,3 por cien y 23,4 por cien respectivamente. y entre 2011 y 2013 disminuye un 23 por cien el número de beneficiarios y el 0,4 por cien la cuantía media por declarante. Cuando se realizaron las hipótesis para el PBF para 2012 y 2013, se consideró que se produciría una intensificación en la reducción tanto del tamaño del colectivo de beneficiarios -con tasas previstas del -11,3 y -13,2 por ciento, respectivamente- como del importe de la bonificación. No obstante, en 2012 se produjo una leve desaceleración (con tasas del -10,6 por ciento en 2012 y del -13,6 por ciento en 2013)

Esta reducción en el PBF de la bonificación podría estar relacionada con la evolución negativa que se ha producido en estos años en cuanto al número de cooperativas, tal y como podemos comprobar en el apartado siguiente.

Una vez analizado lo que nos resulta posible del PBF de las cooperativas a efectos del IS y considerando la necesidad de una mayor desagregación de la información suministrada en los Presupuestos Generales del Estado, pasamos a comprobar otro elemento que incide en la recaudación y es el relativo a la evolución de las principales magnitudes económicas y financieras, en tanto que la base imponible del IS parte del resultado contable y su evolución está determinada por las mencionadas magnitudes.

3.2. Análisis de las principales variables económico-financieras

El estudio de las principales variables económico-financieras puede ser un indicador de interés en el estudio de la recaudación tributaria procedente de las cooperativas, por lo que hemos procedido a abordar esta materia. Para ello, hemos iniciado la serie en 2006, pues es el año a partir del cual la crisis económica empieza a mostrar sus efectos y se pueden observar los efectos de la misma y hemos finalizado en 2011 porque es el último año del cual se dispone de datos.

Este análisis se ha realizado considerando las estadísticas del Impuesto sobre Sociedades, las cuales constituyen un estudio de carácter censal basado en las declaraciones anuales del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200) correspondientes al ejercicio fiscal de referencia de la estadística y presentan información de las principales partidas contenidas en el modelo de declaración, pues cons-

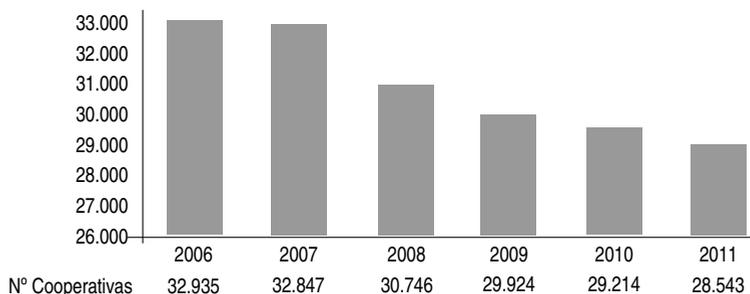
tituyen el documento contable de mayor valor informativo que presentan las cooperativas a la Administración Tributaria. No obstante, estos datos presentan ciertas carencias referidas a los datos disponibles. En primer lugar, para la realización de este trabajo hemos utilizado la estadística del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas denominada “*Cuentas anuales el Impuesto sobre Sociedades*”. Dicha publicación, como hemos comentado, se basa en las declaraciones anuales del Impuesto sobre Sociedades que se presenta ante la Administración tributaria en el territorio de régimen fiscal común, por lo que esta población contenida en las estadísticas está condicionada por dos cuestiones: una de carácter subjetivo, referida a la obligación de presentar declaración por el Impuesto de Sociedades y otra geográfica, pues incluye las cooperativas situadas en territorio fiscal común y las cooperativas del País Vasco y Navarra que tributan por cifra relativa de negocio al Estado⁶, quedando fuera aquellas cooperativas que realizan únicamente operaciones en el País Vasco y Navarra.

Por tanto, esta publicación recoge a los obligados a presentar declaración del Impuesto sobre Sociedades en territorio fiscal común, que son todos los sujetos pasivos del mismo, con independencia de que hayan desarrollado o no actividades durante el período impositivo y de que se hayan obtenido o no rentas sujetas al impuesto. De modo que, circunstancias tales como la inactividad de la entidad o que aún teniendo actividad no se hayan generado rentas sometidas a tributación, no eximen al sujeto pasivo de la obligación de presentar la oportuna declaración (excepto algunos tipos de entidades como las total o parcialmente exentas, las comunidades titulares de montes vecinales o los partidos políticos, bajo ciertos requisitos).

Una vez fijado el universo de los datos utilizados, para un primer acercamiento a la situación económico-tributaria de las cooperativas en España tenemos que conocer, en primer lugar, cuál es el número de éstas que declaran para poder iniciar una contextualización de las mismas. Así, el número de cooperativas declarantes se ha ido reduciendo a lo largo del período 2006-2011, tal y como se muestra a continuación, pasando de 32.935 cooperativas en 2006 a 28.543 en 2011, una reducción del 13,3 por cien:

6.- Para que se produzca la tributación conjunta al Estado y a los territorios forales debe darse una de las siguientes condiciones:
- Que se trate de cooperativas que tengan su domicilio en territorio común y realicen operaciones en ambos territorios (común y foral) durante el período impositivo y que su volumen de operaciones en el ejercicio inmediato anterior haya superado los 7.000.000 euros, o
- Que se trate de cooperativas que tienen su domicilio en territorio foral y realizan operaciones en ambos territorios, cuando su volumen de operaciones en el ejercicio anterior haya superado los 7.000.000 euros y que el total de operaciones realizadas en territorio común constituya al menos el 75% del total de las realizadas en el período impositivo.

Gráfico 2. Evolución del número de cooperativas declarantes. 2006-2011



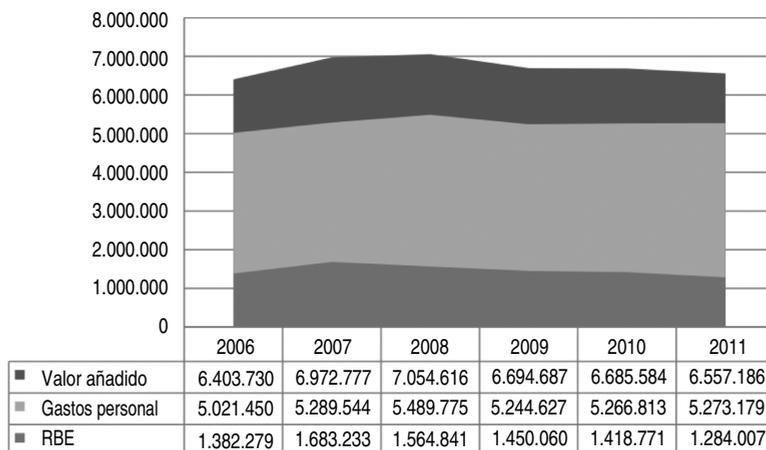
FUENTE: Elaboración propia a partir de: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Varios años.

Esta magnitud global es interesante conocerla y ponerla en relación con otras variables económico-financieras y tributarias de las cooperativas, para conocer en mayor profundidad la situación de las mismas, en tanto que la tributación de las cooperativas está directamente relacionada con los resultados económico-financieros de las mismas pues la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades se calcula partiendo del resultado contable y realizando los ajustes que se derivan de la norma tributaria para el cálculo de la misma.

Por ello, resulta de interés conocer las principales partidas que integran la cuenta de pérdidas y ganancias de las cooperativas y su evolución en los últimos años.

En primer lugar, analizaremos el resultado bruto de explotación, RBE, y su evolución a lo largo del período para el total de cooperativas declarantes, que recoge el saldo diferencial entre el valor añadido bruto y los gastos de personal. Es el primer indicador de la rentabilidad bruta después de retribuir al factor trabajo. Es, además, el saldo clave para el cálculo del margen bruto de explotación:

Gráfico 3. Total cooperativas. Valor añadido, gastos de personal y RBE. Miles de euros. 2006-2011



FUENTE: Elaboración propia a partir de: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Varios años.

El valor añadido es la renta que ha generado la empresa en el desarrollo de sus actividades corrientes -en la producción de bienes y servicios- y es la base del reparto de rentas. Su saldo se distribuye entre los asalariados (gastos de personal) y la propia empresa (resultado bruto de explotación o excedente bruto). Se obtiene por diferencia entre la producción a precios de productor y los consumos intermedios valorados a precio de adquisición (incluyendo los impuestos indirectos pagados por la empresa) y su evolución ha sido creciente a lo largo de los últimos años, siendo en 2006 de 6.403 millones de euros y en 2011 de 6.557 millones de euros, un crecimiento de un 2,4 por cien en estos años.

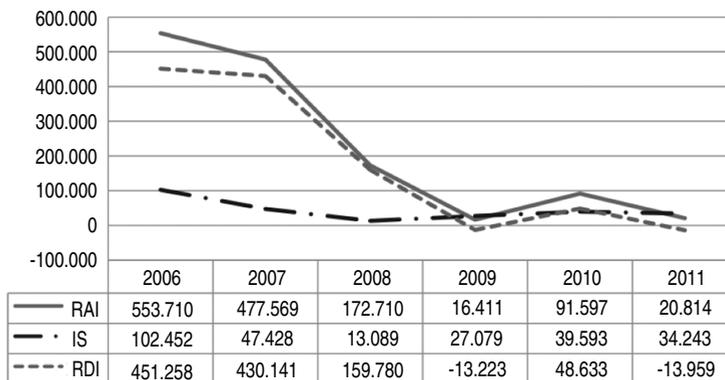
Los gastos de personal⁷ también se han incrementado a lo largo de estos años y su crecimiento ha sido superior al que se ha producido en el valor añadido, pues se ha pasado de 5.021 millones de euros en 2006 hasta 5.273 millones de euros en 2011, un cinco por cien, lo cual ha supuesto una disminución del RBE a lo largo de estos años del 7,1 por cien. Sin embargo, esta situación no ha sido homogénea a lo largo de los años, ya que en 2007 el RBE aumentó considerablemente a pesar del crecimiento de los gastos de personal pues el valor añadido también crecía de manera notable. Sin embargo, a partir de 2007 las tasas de crecimiento interanuales del RBE son negativas para todos los años analizados.

7.- Que incluyen los sueldos y salarios, las cuotas a favor de los Organismos de la Seguridad Social, las aportaciones por parte de la sociedad a planes de pensiones, los pagos a otras instituciones de previsión social, las indemnizaciones y otros gastos de personal, tales como subvenciones a economatos y comedores, y sostenimiento de escuelas e instituciones de formación profesional.

El Resultado neto de explotación, RNE, recoge el saldo del excedente una vez deducidas las dotaciones por amortizaciones y provisiones realizadas por la empresa y su evolución ha sido desigual a lo largo de los años, pasando de tasas de variación del 136,3 por cien en 2008 a una tasa del -38,4 por cien en 2009. En el conjunto del período su crecimiento ha sido del 75,6 por cien, resultando positivo, al igual que el resultado financiero (que incluye los ingresos financieros netos de los gastos financieros y los otros resultados financieros).

El Resultado antes de impuestos, RAI, resulta de especial interés pues está constituido por el resultado neto de explotación y el resultado financiero, siendo una medida del beneficio empresarial con anterioridad a la deducción del impuesto societario. Así como el resultado de explotación depende solamente de la capacidad de los activos para generar rentas, sin contemplar la incidencia que en el resultado de la cooperativa pueda tener la estructura financiera, el RAI depende de la composición y funcionamiento del activo y de la estructura del pasivo, y, en especial, de la situación financiera de la entidad, así como de los resultados obtenidos fuera del tráfico comercial, por lo que su evolución no depende de la carga tributaria, como le ocurre al Resultado después de impuestos, RDI:

Gráfico 4. Total Cooperativas. Pérdidas y ganancias. Miles de euros. 2006-2011



FUENTE: Elaboración propia a partir de: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Varios años.

La evolución de estas magnitudes es muy desigual a lo largo de los años. El RAI disminuye drásticamente hasta 2009, especialmente entre este año y el anterior, lo cual influye lógicamente en el Impuesto sobre Sociedades devengado contablemente en tanto que es un porcentaje del primero. Todo ello se traduce en una reducción del RDI. Sin embargo, en 2010 el RAI se incrementa y, como consecuencia de ello, las otras dos variables; si bien en 2011 vuelve a descender considerablemente.

Por lo tanto, el valor añadido de las cooperativas se mantiene a lo largo de estos años como media alrededor de los 6.700 millones de euros, aumentando a lo largo del período menos que los gastos de personal, lo cual nos da como resultado un RBE descendente. Los gastos financieros superan a los ingresos financieros a lo largo de todo el período y el RAI disminuye considerablemente desde 2006 hasta 2011, una reducción del 96,2 por cien.

Cuadro 2. Total cooperativas. Pérdidas y ganancias. Miles de euros y porcentajes. 2006-2011

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	06-11
Valor añadido	6.403.730	6.972.777	7.054.616	6.694.687	6.685.584	6.557.186	
<i>Crecimiento</i>		8,9	1,2	-5,1	-0,1	-1,9	2,4
Gastos de personal	5.021.450	5.289.544	5.489.775	5.244.627	5.266.813	5.273.179	
<i>Crecimiento</i>		5,3	3,8	-4,5	0,4	0,1	5,0
RBE	1.382.279	1.683.233	1.564.841	1.450.060	1.418.771	1.284.007	
<i>Crecimiento</i>		21,8	-7,0	-7,3	-2,2	-9,5	-7,1
RNE	250.895	365.591	863.842	532.517	607.127	440.466	
<i>Crecimiento</i>		45,7	136,3	-38,4	14,0	-27,5	75,6
RFinanc.	-208.063,0	-289.479,0	-691.132,0	-516.106,0	-515.529,0	-419.652,0	
<i>Crecimiento</i>		39,1	138,8	-25,3	-0,1	-18,6	101,7
RAI	553.710	477.569	172.710	16.411	91.597	20.814	
<i>Crecimiento</i>		-13,8	-63,8	-90,5	458,1	-77,3	-96,2
IS	102.452	47.428	13.089	27.079	39.593	34.243	
<i>Crecimiento</i>		-53,7	-72,4	106,9	46,2	-13,5	-66,6
RDI	451.258	430.141	159.780	13.223	48.633	13.959	
<i>Crecimiento</i>		-4,7	-62,9	-108,3	-467,8	-128,7	-103

FUENTE: Elaboración propia a partir de: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Varios años.

Este análisis realizado incluye a todas las cooperativas que declaran en territorio fiscal común. Sin embargo, sería de interés considerar estos datos solamente de aquellas cooperativas que presentaron resultado contable positivo, puesto que así estaríamos considerando aquellas entidades que han obtenido beneficios. Los resultados se muestran en el siguiente cuadro:

Cuadro 3. Cooperativas con RC > 0. Pérdidas y ganancias. Miles de euros y porcentajes. 2006-2011

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	06-11
Valor añadido	5.429.525	5.895.479	5.681.284	5.466.839	5.521.091	5.375.681	
<i>Crecimiento</i>		8,6	-3,6	-3,8	1,0	-2,6	-1,0
Gastos de personal	3.968.238	4.179.462	4.067.321	3.875.342	3.943.083	3.889.848	
<i>Crecimiento</i>		5,3	-2,7	-4,7	1,7	-1,4	-2,0
RBE	1.461.286	1.716.018	1.613.963	1.591.498	1.578.008	1.485.832	
<i>Crecimiento</i>		17,4	-5,9	-1,4	-0,8	-5,8	1,7
RNE	611.315	690.146	1.170.997	933.151	999.135	893.548	
<i>Crecimiento</i>		12,9	69,7	-20,3	7,1	-10,6	46,2
RFinanc.	-105.065	-131.251	-418.318	-323.323	-365.845	-238.636	
<i>Crecimiento</i>		24,9	218,7	-22,7	13,2	-34,8	127,1
RAI	978.370	928.073	752.680	609.827	633.291	654.912	
<i>Crecimiento</i>		-5,1	-18,9	-19,0	3,8	3,4	-33,1
IS	122.943	69.953	50.908	61.997	72.190	66.427	
<i>Crecimiento</i>		-43,1	-27,2	21,8	16,4	-8,0	-46,0
RDI	855.427	858.120	702.770	545.275	557.861	587.959	
<i>Crecimiento</i>		0,3	-18,1	-22,4	2,3	5,4	-31,3

FUENTE: Elaboración propia a partir de: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Varios años.

El valor añadido ha disminuido un 1 por cien desde el principio hasta el final de período y los gastos de personal un 2 por cien. Como consecuencia, el RBE presenta una tasa de crecimiento positiva, de 1,7 por cien. El RNE, que en 2006 era de más de 611 millones de euros, llegó hasta casi 1.171 millones de euros en 2008, y ha ido descendiendo hasta 893,5 millones de euros en 2011; el crecimiento en el período ha sido del 46,2 por cien, uno de los mayores de las magnitudes analizadas. Esta variable está condicionada por las amortizaciones y las provisiones y su evolución a lo largo del período.

Los resultados financieros, en términos absolutos, crecen considerablemente a lo largo del período. Por lo tanto, las cooperativas con RC > 0 se van endeudando cada vez más a lo largo de estos años.

Fruto de la evolución de estas magnitudes, el RAI disminuye considerablemente a lo largo de estos años, y lo mismo ocurre con el gasto contable por IS devengado, -un 46 por cien desde el principio hasta el final del período- por lo que el RDI también se reduce, aunque la reducción no es tan elevada como la que se produce para el total de cooperativas.

No obstante, este análisis se puede completar si consideramos la cuenta de pérdidas y ganancias únicamente de las cooperativas con base imponible positiva, puesto que el devengo del impuesto solamente se produce para empresas con base imponible positiva:

Cuadro 4. Cooperativas con BI > 0. Pérdidas y ganancias. Miles de euros y porcentajes. 2006-2011

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	06-11
Valor añadido	5.329.728	5.780.069	5.415.785	5.153.035	4.873.773	4.635.191	
<i>Crecimiento</i>		8,4	-6,3	-4,9	-5,4	-4,9	-13,0
Gastos de personal	3.883.190	4.091.240	3.883.866	3.675.266	3.562.297	3.411.950	
<i>Crecimiento</i>		5,4	-5,1	-5,4	-3,1	-4,2	-12,1
RBE	1.446.538	1.688.828	1.531.919	1.477.769	1.311.476	1.223.241	
<i>Crecimiento</i>		16,7	-9,3	-3,5	-11,3	-6,7	-15,4
RNE	605.914	681.441	1.120.806	869.125	704.426	674.060	
<i>Crecimiento</i>		12,5	64,5	-22,5	-18,9	-4,3	11,2
RFinanc.	-100.974	-124.390	-409.534	-300.397	-157.512	-114.791	
<i>Crecimiento</i>		23,2	229,2	-26,6	-47,6	-27,1	13,7
RAI	951.784	902.308	711.272	568.728	546.913	559.269	
<i>Crecimiento</i>		-5,2	-21,2	-20,0	-3,8	2,3	-41,2
IS	122.393	70.067	49.070	63.039	64.282	61.213	
<i>Crecimiento</i>		-42,8	-30,0	28,5	2,0	-4,8	-50,0
RDI	829.391	832.241	662.094	503.156	479.408	497.530	
<i>Crecimiento</i>		0,3	-20,4	-24,0	-4,7	3,8	-40,0

FUENTE: Elaboración propia a partir de: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Varios años.

Para este subgrupo de cooperativas que han presentado BI > 0, el valor añadido se reduce desde el principio hasta el final del período, al igual que los gastos de personal, el RBE, la RAI, el gasto devengado por IS, y el RDI. Solamente presentan tasas positivas considerando la totalidad del período, el RNE, y el RFinanc. En el caso del RNE lo que ha ocurrido principalmente es que las cooperativas han dejado de dotar provisiones y han reducido las dotaciones a la amortización considerablemente, pues mientras la diferencia entre el RBE y el RNE en 2006 era de 840 millones de euros, en 2011 esta diferencia era de solamente 549 millones.

Un análisis de las tasas de crecimiento del período 2006-2011 para los tres grupos analizados, nos puede llevar a entender cuál es la estrategia seguida por las cooperativas para sortear la crisis económica actual:

Cuadro 5. Cooperativas. Pérdidas y ganancias. Tasas de crecimiento. Porcentajes. 2006-2011

	Total	R.C. > 0	B.I. > 0
Valor añadido	2,4	-1,0	-13,0
Gastos de personal	5,0	-2,0	-12,1
RBE	-7,1	1,7	-15,4
RNE	75,6	46,2	11,2
RFinanc.	101,7	127,1	13,7
RAI	-96,2	-33,1	-41,2
IS	-66,6	-46,0	-50,0
RDI	-103,1	-31,3	-40,0

FUENTE: Elaboración propia a partir de: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Varios años.

Las diferencias en crecimiento del valor añadido entre los tres grupos están relacionadas principalmente con la producción, las ventas, los consumos intermedios y los aprovisionamientos y su evolución a lo largo de estos años; lo cual, ha llevado a obtener una tasa positiva en el caso del total de cooperativas y negativa para los otros dos subgrupos considerados.

Una diferencia importante es la relativa a los gastos de personal, pues para el Total, el crecimiento desde el principio hasta el final del período es positivo y, sin embargo, para las cooperativas con RC > 0 y las que han obtenido una BI > 0, la tasa es negativa, lo cual nos lleva a considerar que las empresas que han obtenido mejores resultados económicos han reducido más sus gastos de personal.

La diferencia entre el valor añadido y el RBE está condicionada por los gastos de personal y su evolución. Por ello, para el Total, ante un crecimiento de este tipo de gastos superior al que se produce en el valor añadido, el resultado es una tasa negativa del 7,1 por cien en el RBE. Idéntico razonamiento, pero en sentido contrario, se puede realizar para las cooperativas con un RC > 0, puesto que la variación del valor añadido ha sido negativa, pero también lo ha sido en mayor medida -en términos absolutos- la que se ha producido en los gastos de personal, lo cual ha dado como resultado una tasa positiva del RBE, del 1,7 por cien. La reducción del 15,4 por cien para las cooperativas con BI > 0 está condicionada por los resultados obtenidos para el valor añadido y los gastos de personal que han tenido una evolución negativa.

El RNE presenta tasas positivas para los tres grupos analizados, si bien las diferencias en crecimiento son muy notables y esta variación está directamente relacionada con las provisiones y amortizaciones realizadas por cada uno de los grupos analizados en cada uno de los años considerados.

El crecimiento de los resultados financieros ha sido superior en el caso de las cooperativas con $RC > 0$, pues la tasa es del 127 por cien. Es decir, los gastos financieros han crecido más en este subgrupo que si consideramos el Total o solamente las cooperativas con $BI > 0$. Es más, este último subgrupo presenta una tasa del 13,7 por cien, muy alejada del resto. Si analizamos los resultados financieros recogidos en los cuadros precedentes, podemos comprobar que fue en 2008 cuando se dispararon los gastos financieros de las cooperativas, pero mientras el subgrupo de éstas con $BI > 0$ optaron por una reducción importante a lo largo de los años siguientes, los otros dos grupos la redujeron en menor cuantía.

Los resultados financieros, y más concretamente los gastos financieros y su evolución han supuesto que mientras el RNE presentaba un crecimiento positivo a lo largo del período, el RAI presente signo negativo para los tres colectivos. En tanto que el RAI disminuye también lo hace el gasto por IS devengado y el RDI que presenta tasas de variación negativas en los tres casos analizados, si bien con diferencias notables.

Por lo tanto, las cooperativas han estado fuertemente condicionadas por el nivel de gastos financieros adquirido a lo largo del período, lo cual se ha traducido en reducciones importantes del RAI y del RDI a lo largo de estos años.

El análisis realizado se puede completar mediante el estudio de una serie de ratios a partir de la cuenta de resultados y del balance, en aras a un mejor análisis económico - financiero de las cooperativas. Por ello, vamos a analizar los ratios referidos al análisis económico y al financiero siguientes:

1) Ratios relacionados con el análisis económico:

- Tasa de valor añadido
- Tasa de gastos de personal
- Margen bruto de explotación
- Rentabilidad económica, y
- Rentabilidad financiera

2) Ratios relacionados con el análisis financiero:

- Ratio de tesorería
- Ratio de fondo de maniobra, y
- Ratio de endeudamiento.

Veamos la definición de cada uno de ellos:

Tasa de valor añadido, TVA. Es la relación porcentual entre el valor añadido y la producción, por lo que a través del mismo podemos apreciar la capacidad de generación de rentas por unidad de producto,

Tasa de gastos de personal, TGP. Es la relación porcentual entre los gastos de personal y el valor añadido, por lo que nos da una idea de la participación del empleo asalariado en el reparto de la renta que genera la empresa. Tras el análisis realizado de la cuenta de pérdidas y ganancias y los gastos de personal, este índice adquiere una importancia adicional en este trabajo.

Margen bruto de explotación, MBE. Es la relación porcentual entre el resultado bruto de explotación y la cifra de negocios. Este ratio nos va a proporcionar información como medida básica o primaria de la rentabilidad de la cooperativa, pues debe ser suficiente para dotar las amortizaciones y las provisiones de la entidad, cubrir las cargas financieras, liquidar el impuesto sobre sociedades y dotar fondos de autofinanciación o reservas.

Rentabilidad económica o rentabilidad de la inversión, REC. Es la relación porcentual entre la suma de la RAI y los gastos financieros, con el capital total invertido o activo real (calculado como activo total neto de provisiones a corto y a largo plazo).

Rentabilidad financiera, RF. Es la relación porcentual entre el RAI y los recursos propios o patrimonio neto. Podemos considerarlo la medida de la rentabilidad desde el punto de vista del propietario.

En cuanto a los ratios relativos al análisis financiero, la definición sería:

Ratio de tesorería, RT. Es la relación porcentual entre el activo corriente y el pasivo corriente y nos mide las posibilidades de hacer frente a las obligaciones a corto plazo.

Ratio de fondo de maniobra, RFM. Es la relación porcentual entre la diferencia del activo corriente y el pasivo corriente y, como denominador, el pasivo fijo (es decir, patrimonio neto más pasivo no corriente). En el caso en el que se obtuvieran valores negativos de este ratio, implicaría que parte del inmovilizado se está financiando con deudas a corto plazo, lo cual complicaría la situación de estas entidades.

Ratio de endeudamiento, RE. Es la relación porcentual entre las deudas totales de la entidad, formada por el total de acreedores o recursos ajenos, y los recursos propios o patrimonio. Si resulta elevada, el colectivo acude mayoritariamente a fuentes externas de financiación de sus inversiones.

Una vez revisadas las definiciones de los ratios, vamos a analizar su evolución:

Cuadro 6. Total cooperativas. Ratios económicos y financieros. Porcentajes. 2006-2011

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	CTO 06-11
TVA	13,17	13,3	13,67	14	13,68	13,21	0,3
TGP	78,41	75,86	77,82	78,34	78,78	80,42	2,6
MBE	2,95	3,36	3,2	3,15	3,03	2,69	-8,8
REC	1,42	1,98	2,3	1,79	1,59	1,4	-1,4
RF	4,46	3,55	1,27	0,12	0,6	0,03	-99,3
RT	81,99	81,49	129,45	138,02	135,78	128,71	57,0
RFM	32,32	31,87	27,62	30,29	29,36	24,14	-25,3
RE	232,47	240,87	234,35	217,13	216,74	248,17	6,8

FUENTE: Elaboración propia a partir de: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Varios años.

La TVA apenas se ha modificado a lo largo del período, por lo que la capacidad de generar rentas por unidad de producto de las cooperativas se ha mantenido más o menos constante a lo largo de los años analizados. Sin embargo, la TGP ha tenido más oscilaciones, por lo que los gastos de personal se han incrementado más que el valor añadido, creciendo este ratio durante todo el período un 2,6 por cien.

El MBE aumenta en 2007 y en 2008 con respecto al valor de 2006, para empezar a disminuir en 2009 y continuar haciéndolo en 2010 y en 2011. Precisamente en este último año presenta el valor más bajo del período. Por lo tanto, esta medida primaria de la rentabilidad de las cooperativas, nos indica que su situación se ha deteriorado, especialmente en el último año analizado.

La REC ha tenido ciertas oscilaciones a lo largo del período si bien al final y al principio presenta el mismo valor, de 1,4. Había llegado hasta el 2,3 en 2008, pero ha ido descendiendo a lo largo de los años.

La RF ha caído considerablemente a lo largo de estos años. Así, la relación entre el resultado antes de impuestos y los recursos propios se ha ido deteriorando hasta niveles prácticamente de cero, lo cual es una situación preocupante a considerar.

Sin embargo, el RT presenta una evolución favorable, con un crecimiento del 57 por cien desde el principio hasta el final de período analizado.

El RFM ha ido disminuyendo a lo largo de estos años, lo cual implica una situación de deterioro de sus capacidades de autofinanciación.

El RE muestra un deterioro de la situación financiera de las cooperativas a lo largo de estos años, si bien con ciertos altibajos, por lo que las empresas han acudido en mayor medida al endeudamiento externo que en años anteriores.

Si seleccionamos solamente las cooperativas con resultado contable positivo, los resultados de los ratios son los siguientes:

Cuadro 7. Cooperativas con RC > 0. Ratios económicos y financieros. Porcentajes. 2006-2011

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	CTO 06-11
TVA	13,49	13,31	13,87	14,03	14,11	13,8	2,3
TGP	73,09	70,89	71,59	70,89	71,42	72,36	-1,0
MBE	3,75	4,03	4,1	4,26	4,2	3,97	5,9
REC	3,14	3,62	4,44	3,89	3,65	3,6	14,6
RF	9,41	8,2	7,1	5,82	5,77	6,59	-30,0
RT	93,51	92,35	120,4	132,18	131,5	121,09	29,5
RFM	27,55	26,71	19,74	25,23	23,89	16,88	-38,7
RE	178,14	189,58	185,06	177,34	164,57	188,55	5,8

FUENTE: Elaboración propia a partir de: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Varios años.

Las diferencias con respecto al total de cooperativas son interesantes de analizar. Así, cuando consideramos solamente aquellas cooperativas con resultado contable positivo, la TVA es ligeramente superior en todos los años analizados, y el RGP es inferior. Por lo tanto, las cooperativas con RC > 0 tienen un RGP menor en todos los años analizados que si contemplamos el total de cooperativas. Es más, en 2011, la diferencia es de casi ocho puntos porcentuales, lo cual supone que la participación del empleo asalariado en el reparto de la renta que genera la empresa es superior en la mencionada cuantía, por lo que las cooperativas con beneficios han ido reduciendo el gasto de personal en mayor cuantía que si consideramos el Total de ellas.

Como consecuencia, el MBE es superior en el caso de las cooperativas con RC > 0 y también la REC o rentabilidad de la inversión. Resulta muy llamativa la diferencia en la evolución de la RF. En las cooperativas con beneficios ha disminuido al igual que cuando consideramos el total de cooperativas. Sin embargo, presenta un valor muy superior y la reducción ha sido menos drástica. Así, partiendo de un valor de 9,41 en 2006 y con ciertos altibajos, el valor en 2011 es de 6,59, muy lejos del 0,03 cuando consideramos el Total de cooperativas.

El RT presenta importantes oscilaciones, habiéndose incrementado desde el principio hasta el final del período en un 29,5 por cien; si bien cuando consideramos el total de cooperativas, los valores de este ratio son superiores. Lo mismo ocurre con el RFM. Este ratio presenta un valor de 27,55 en 2006 y en 2011 ha descendido hasta 16,88, casi un cuarenta por cien, por lo que es el ratio más preocupante de este colectivo de cooperativas.

En cuanto al RE, las cooperativas con beneficios lo han mantenido en valores más bajos que cuando contemplamos el total de cooperativas declarantes, siendo la diferencia en ambos casos muy importante.

Si consideramos solamente aquellas cooperativas con BI positiva y que por tanto, deben proceder al pago del Impuesto sobre Sociedades, la situación es la siguiente:

Cuadro 8. Cooperativas con BI > 0. Ratios económicos y financieros. Porcentajes. 2006-2011

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	CTO 06-11
TVA	13,69	13,52	14,34	14,38	13,89	14,2	3,7
TGP	72,86	70,78	71,71	71,32	73,09	73,61	1,0
MBE	3,84	4,11	4,22	4,31	3,88	3,89	1,3
REC	3,13	3,58	4,4	3,87	3,52	3,64	16,3
RF	9,26	8	7,05	5,73	6,37	7,36	-20,5
RT	92,83	92,09	122,03	133,27	126,98	125,98	35,7
RFM	28,49	27,79	21,24	25,89	23,76	23,15	-18,7
RE	178,16	187,4	186,5	175,01	185,64	202,56	13,7

FUENTE: Elaboración propia a partir de: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Varios años.

Para este grupo de cooperativas, la evolución de los ratios económicos es muy similar a la del grupo de cooperativas con beneficios. No obstante, en 2011, la TVA es ligeramente superior (14,2 frente a 13,8) y la RF también (7,36 frente a 6,59).

En cuanto a los ratios financieros, son superiores a los obtenidos por las cooperativas con beneficios, si bien ligeramente inferiores a los calculados para el total de cooperativas.

De los ratios analizados podemos observar que para algunos de ellos los valores son muy similares cuando consideramos el total de cooperativas, aquellas con RC>0 y las de BI>0. Sin embargo, hay otros ratios que presentan valores muy diferentes entre unos casos y otros, lo cual supone la variedad de rendimientos y bases imponibles entre unas u otras cooperativas.

3.3. Análisis de las principales variables tributarias

A continuación, vamos a poner en relación el número de cooperativas declarantes en territorio común con dos parámetros que nos pueden aportar una mayor información: en primer lugar, la relativa a la evolución del número de cooperativas que presentan un resultado contable positivo pues ello significa que se trata de entidades que operan con beneficios. En segundo lugar, la evolución del número de empresas con base imponible positiva, pues para el análisis de las liquidaciones y el cálculo del tipo medio y efectivo es fundamental, en tanto que el devengo del impuesto solamente se produce para empresas con base imponible positiva:

Cuadro 9. Evolución del resultado contable y base imponible en las cooperativas. Datos absolutos y porcentajes. 2006-2011

Años	Total	RC > 0	% s/ Total	BI > 0	% s/ Total	BI/RC (%)
2006	32.935	16.011	48,6	12.200	37,0	76,2
2007	32.847	15.699	47,8	12.200	37,1	77,7
2008	30.746	12.960	42,2	12.200	39,7	94,1
2009	29.924	11.844	39,6	11.123	37,2	93,9
2010	29.214	11.451	39,2	10.668	36,5	93,2
2011	28.543	10.837	38,0	10.070	35,3	92,9
2006-2011(%)	-13,3	-32,3		46,7		

FUENTE: Elaboración propia a partir de: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Varios años.

A lo largo de estos años, el número de cooperativas con resultado contable, RC, positivo ha ido disminuyendo en un 32,3 por cien, una muestra de la crisis económica y su impacto en las cooperativas. Por tanto, la disminución en el número de cooperativas a lo largo de estos años fue del 13,3 por cien; sin embargo, la reducción de cooperativas con resultado contable positivo fue del 32,3 por cien, casi el triple.

Si atendemos a las cooperativas que presentan base imponible, BI, positiva para las cuales se produce el devengo del Impuesto sobre Sociedades y, por lo tanto, están obligadas a declarar, también han ido descendiendo a lo largo del período, una consecuencia lógica de lo expuesto con anterioridad, puesto que si se reduce el número de cooperativas y también el número de aquéllas con RC positivo, es de esperar que haya una reducción en el número de cooperativas que presentan bases imponibles positivas. Así, mientras en 2006, el 37 por cien de las cooperativas obtenía una base imponible positiva, este porcentaje desciende hasta el 35,3 por cien en 2011.

No todas las cooperativas con RC positivo han obtenido una BI positiva y ello es como consecuencia de los ajustes positivos y negativos que se realizan sobre el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias para la determinación de la BI, como consecuencia de la normativa aplicable. Así, mientras que en 2006 el 76,2 por cien de las cooperativas que presentaban $RC > 0$ obtuvieron una $BI > 0$, este porcentaje ha ido aumentando a lo largo del período y así, en 2011, esta relación es del 92,9 por cien. Por lo tanto, a lo largo de los años, las entidades cuya suma de ajustes negativos sobre el RC es superior a la suma de ajustes positivos ha ido incrementándose a lo largo de los últimos años. Esto puede deberse a la necesidad de reducir gastos (y uno de ellos es el relativo al pago del Impuesto sobre Sociedades) y, quizás, la realización de una mayor planificación fiscal por parte de estas entidades para disminuir su tributación.

Una vez determinada la evolución del número de cooperativas y de sus resultados contable y fiscal, a continuación vamos a proceder a analizar la evolución de la BI, de la cuota íntegra, CI, de la cuota líquida, CL, el tipo medio, t_m (o relación entre la CI y la BI) y el tipo efectivo, t_e - o relación entre la CL y la BI - y su variación a lo largo de estos años:

Cuadro 10. Evolución de diferentes magnitudes tributarias de las cooperativas. Millones de euros y porcentajes. 2006-2011

Años	BI	CI	CL	t_m	t_e
2006	869	203	126	23,40%	14,50%
2007	764	165	107	21,00%	14,00%
2008	640	122	74	19,00%	11,50%
2009	481	91	57	18,90%	11,80%
2010	504	95	57	18,80%	11,40%
2011	463	85	53	18,50%	11,50%
2006-2011	-46,7	-58,1	-57,9	-20,9	-20,7

FUENTE: Elaboración propia a partir de: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Varios años.

No solamente se reduce el número de cooperativas y aquéllas con RC positivo y con BI positiva, también se reducen las bases imponibles en su cuantía a lo largo de estos años. Así, las bases imponibles de las cooperativas sumaban 869 millones de euros en 2006 y esta cantidad desciende hasta los 463 millones en 2011, una reducción de casi el 47 por cien, por lo que las cooperativas también se vieron afectadas en este período de manera importante por la crisis económica, junto con otros factores que puedan haber incidido en los resultados expuestos. Si atendemos a la CI, la reducción es de 118 millones de euros desde 2006 hasta 2011 mientras que la CL disminuye 73 millones de euros, el 57,9 por cien.

El tipo medio también ha disminuido en estos años al igual que el tipo efectivo, que se ha reducido en un 20,7 por cien a lo largo del período.

El crecimiento interanual de estas magnitudes nos muestra una evolución desigual a lo largo de estos años:

Cuadro 11. Evolución de diferentes magnitudes tributarias de las cooperativas. Tasas de crecimiento

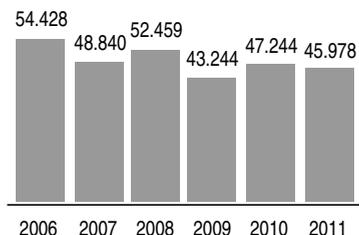
	BI	CI	CL	t_m	t_e
2007	-12,1	-18,7	-15,1	-10,3	-3,4
2008	-16,2	-26,1	-30,8	-9,5	-17,9
2009	-24,8	-25,4	-23,0	-0,5	2,6
2010	4,8	4,4	0,0	-0,5	-3,4
2011	-8,1	-10,5	-7,0	-1,6	0,9
2006-2011	-46,7	-58,1	-57,9	-20,9	-20,7

FUENTE: Elaboración propia a partir de: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Varios años.

La BI presenta tasas de variación negativas en todos los años del período analizado, excepto en 2010, con un valor positivo y lo mismo ocurre con la cuota íntegra si bien esta variable presenta mayores oscilaciones que la anterior, en tanto que las diferencias en valores absolutos entre unos años y otros superan el 30 por cien. En lo referido a la cuota líquida, no presenta ningún año un valor positivo. Los tipos medio y efectivo se han ido reduciendo a lo largo de estos años, lo cual ha dado como resultado la reducción de las cuotas íntegra y líquida respectivamente. Hay que hacer una salvedad y es la referida a 2009 y a 2011, años en los cuales el tipo efectivo se incrementa con respecto al año anterior a pesar de las tasas de variación negativas de los tipos medios.

Puesto que conocemos la cuantía de la BI y el número de entidades con BI > 0 es posible obtener la BI media y su evolución a lo largo de estos años:

Gráfico 5. Base imponible media de las cooperativas. Euros. 2006-2011



FUENTE: Elaboración propia a partir de: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Varios años.

La evolución ha sido desigual a lo largo de los años, si bien la tendencia no ha sido descendente a lo largo de todos estos años. En efecto, en 2008 la BI media aumentó con respecto a la del año anterior y lo mismo ocurre en 2010, lo que no se corresponde exactamente con la evolución de la base imponible de las cooperativas a lo largo de estos años, puesto que también está relacionado con la evolución del número de cooperativas declarantes.

Es interesante conocer la evolución del tipo medio y efectivo y poderla comparar con la del conjunto de empresas que declaran en el Impuesto sobre Sociedades para conocer las variaciones de ambas magnitudes a lo largo del período y ver si ha sido o no coincidente:

Cuadro 12. Evolución de los tipos medios y efectivos en el IS. Cooperativas y total declarantes. Porcentajes. 2006-2011

	Tipo medio			Tipo efectivo		
	total	cooperativas	diferencia	total	cooperativas	diferencia
2006	31,30%	23,40%	7,90%	22,70%	14,50%	8,20%
2007	28,50%	21,00%	7,50%	20,10%	14,00%	6,10%
2008	27,10%	19,00%	8,10%	18,20%	11,50%	6,70%
2009	25,90%	18,90%	7,00%	16,50%	11,80%	4,70%
2010	26,90%	18,80%	8,10%	18,50%	11,40%	7,10%
2011	26,40%	18,50%	7,90%	18,50%	11,50%	7,00%

FUENTE: Elaboración propia a partir de: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Varios años.

El tipo medio de las empresas que presentaron liquidación por IS en 2006 fue del 31,3 por cien, mientras que en el caso de las cooperativas este porcentaje ascendía al 23,4 por cien, una diferencia de casi ocho puntos porcentuales que se mantiene a lo largo del período con variaciones máximas de un punto en 2009. No obstante, en todos estos años la diferencia máxima es de 1,1 puntos porcentuales, pues en 2009 la diferencia de tipos medios fue del 7 por cien -la menor del período analizado- mientras que en 2008 y en 2010 esta diferencia es de 8,1 puntos porcentuales, la mayor de estos años.

El tipo medio para el conjunto de empresas declarantes se reduce hasta 2009 en más de cinco puntos porcentuales -como consecuencia de la variación normativa del tipo nominal, principalmente- para situarse en 2011 en el 26,4 por cien. Sin embargo, para las cooperativas, el tipo medio desciende generalizadamente a lo largo del período -por la disminución generalizada tanto de cuota íntegra como de base imponible- siendo del 23,4 por cien en 2006 y reduciéndose hasta el 18,5 por cien en 2011, alrededor de cinco puntos porcentuales.

Si bien el tipo medio y su evolución pueden resultar de interés, el análisis del tipo efectivo y sus variaciones es determinante para conocer el gravamen de las entidades analizadas y, en este caso, las diferencias entre los tipos del total de declarantes y de las cooperativas presentan diferencias importantes a lo largo de los años. En primer lugar, es de destacar que el tipo efectivo desciende a lo largo de los años tanto para el total de sociedades como para las cooperativas. En el primer caso, la reducción es de cuatro puntos porcentuales -pasando del 22,7 por cien en 2006 al 18,5 por cien en 2011- y en el segundo, de tres puntos porcentuales, del 14,5 por cien al 11,5 por cien.

Las diferencias en tipos efectivos se reduce desde 2006 hasta 2009 en tres puntos y, a partir de este año, se incrementa hasta el 7 por cien en 2011. Por lo tanto, las cooperativas tienen en 2011 una diferencia de tipos medios con respecto al total de empresas de casi ocho puntos, mientras que en tipos efectivos es del 7 por cien. Considerando que el denominador del cálculo del t_m y del t_e es el mismo, las diferencias entre ambos hay que buscarlas en la relación entre la cuota íntegra y líquida, a las cuales solamente las separan las deducciones establecidas en la normativa del IS. Por lo tanto, el total de empresas tiene una mayor diferencia entre la cuota íntegra y líquida que las cooperativas, lo cual nos puede llevar a considerar que éstas últimas aprovechan en menor medida las deducciones fiscales que si consideramos el total de sociedades.

4.- Conclusiones

Las cooperativas, al igual que el resto del tejido societario español, han sufrido la crisis económica con gran intensidad, lo cual ha supuesto la reducción del número de declarantes y por ello, del presupuesto de beneficios fiscales relacionado con el Impuesto sobre Sociedades y el deterioro de sus magnitudes económico-financieras y tributarias desde el inicio de la crisis hasta 2011.

El Presupuesto de Beneficios Fiscales es una herramienta de interés para conocer lo que deja de recaudar el Estado como consecuencia de los beneficios fiscales que incorpora el sistema fiscal español, si bien sería muy deseable poder conocer la liquidación del mismo y analizar las diferencias con el presupuesto inicial. En el caso de las cooperativas, sería muy conveniente que se realizara una mayor desagregación de la cuantificación de los beneficios fiscales del IS, pues solamente resulta posible conocer el presupuesto de la bonificación, el cual ha tenido un comportamiento errático a lo largo de los años analizados.

El descenso de cooperativas declarantes en el Impuesto sobre Sociedades en el período 2006-2011 es un reflejo de la situación de crisis económica por la que atraviesa el país. Sin embargo, la evolución del conjunto de cooperativas no ha sido igual que si consideramos el subgrupo de las que han obtenido un resultado contable positivo o de las que han presentado una base imponible positiva. Dichas diferencias se centran principalmente en la evolución de los gastos de personal y del resultado financiero. Así, el subgrupo cooperativas con $RC > 0$ y con $BI > 0$ ha hecho frente a la crisis reduciendo en mayor medida los gastos de personal, lo cual les ha llevado a poder obtener unos mejores resultados económicos. Asimismo, el total de cooperativas han aumentado considerablemente los gastos financieros a partir de 2008 pero los subgrupos con mejores resultados económicos, han procedido a la reducción de esos gastos a lo largo de los años en mayor medida que cuando consideramos al conjunto de cooperativas declarantes, lo que también les ha facilitado la obtención de un resultado positivo.

El análisis de los ratios económico-financiero de las cooperativas nos muestra una variación del margen bruto de explotación negativa en el período considerado cuando consideramos el total de cooperativas y positivo cuando nos interesamos por el subgrupo de aquellas con $RC > 0$ y el de $BI > 0$, por lo que esta medida primaria de rentabilidad de las cooperativas ha tenido desigual evolución a lo largo de los años. Lo mismo ocurre cuando analizamos el ratio de la rentabilidad económica o de la inversión, por lo que son un reflejo de la gestión realizada por las cooperativas y deberían ser tomados en consideración para una mejora individual de los resultados cooperativos, relacionándolos con los valores que se presentan en este trabajo.

Las cooperativas con resultado contable positivo y base imponible positiva han ido reduciéndose a lo largo del período analizado en este trabajo, lo cual es un reflejo de la crisis económica. La base imponible -y, como consecuencia, la base imponible media-, cuota íntegra y cuota líquida también han ido disminuyendo considerablemente, con una reducción media de casi el 50 por cien de estas magnitudes, por lo que las cooperativas han visto reducida su tributación.

El tipo medio y efectivo también se han visto reducidos a lo largo del período considerado en torno a un 20 por cien, lo cual ha incidido directamente en la tributación.

La diferencia entre el tipo medio de las cooperativas y del conjunto de entidades que tributan por el Impuesto sobre Sociedades es de alrededor del ocho por cien a lo largo de todo el período y se ha mantenido a lo largo de los años. En 2011, el tipo medio de las cooperativas era del 18,5 por cien frente al 26,4 por cien del total de declarantes. El tipo efectivo presenta mayores oscilaciones; así, la diferencia entre el obtenido por las cooperativas en 2006 y el total de declarantes por IS era el 8,2 por cien, mientras que en 2009 era de solamente el 4,7 por cien. Estas diferencias están motivadas por las deducciones realizadas por uno u otro grupo, lo cual debería ser considerado.

5.- Bibliografía

- ALGUACIL, P. (2011): "Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma", *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 2.
- ÁLVAREZ, M.B. (2012): "El régimen especial del Impuesto sobre Sociedades en las cooperativas a raíz de las nuevas normas contables", *Revista técnica tributaria*, 99, 101-120.
- CARBAJO, D. & PERAGÓN, L.A. (2012): "La política de reducción del déficit público y el presupuesto de beneficios fiscales", *Cuadernos de Información Económica*, 227, 31-40.
- CARMONA, P., MARTÍNEZ, J. & POZUELO, J. (2013): "Diagnóstico económico-financiero de la empresa cooperativa (un estudio comparado de los años 2004 y 2007)", *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, 110, 43-95.
- CHAVES, R. (2012): "Las Políticas Públicas y las Cooperativas", *Ekonomiaz*, 79, 169-200.
- CUBEDO, M. (2006): *Estudio económico-financiero de las empresas de Economía Social en España. Años 2000-2003*, CIRIEC-España, Observatorio Español de la Economía social, Serie informes, nº 1.

- HERRERA, J.L. (1981): *El presupuesto de gastos fiscales en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Monografía nº 13, Madrid.
- HERRERO, A. (2012): *La fiscalidad como política de fomento de la economía social: el caso de la fiscalidad de las cooperativas en España*, Tesis Doctoral, Universidad de Valencia.
- HINOJOSA, J.J. (2010): "Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 69, 73-89.
- HINOJOSA, J.J. (2011): "Acerca de la revisión del régimen fiscal de las cooperativas: entre las necesidades internas y las exigencias comunitarias", *Revista vasca de economía social - Gizarte ekonomia euskal aldizkaria*, 7, 99-110.
- MEMORIA DEL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES: *Presupuestos Generales del Estado*, Años 2009 a 2014.
- MERINO, I. (2011): "Notas sobre la tributación de las cooperativas", *Crónica tributaria*, extra 1, 21-37.
- MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*, Años 2006 a 2011.
- MOLINA, R. (2012): "La presión fiscal en las cooperativas españolas durante el período 2003-2008", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 74, 39-58.
- MONTERO, M. (2001): "Análisis de los elementos esenciales del régimen tributario de las sociedades cooperativas", *Crónica Tributaria*, 101, 131-171.
- ORDÓÑEZ DE HARO, C. (2006): "La fiscalidad de las sociedades cooperativas en España", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 54, 187-204.
- POLANCO, J. (2004): "La fiscalidad de las cooperativas. Un modelo que fortalece los fondos propios", *Cuadernos de Gestión*, 2, 31-43.
- PULIDO, T. & PUENTES, R. (2006): "La presión fiscal en las sociedades cooperativas agrarias de segundo grado: repercusión de la Ley 3/2002, por la que se modifica la Ley 2/1999 de sociedades cooperativas andaluzas", *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, 88, 62-98.
- ROMERO, A. (2010): "La fiscalidad aplicada a cooperativas en Europa y la reforma del régimen fiscal en España", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 69, 91-118.