



**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social
y Cooperativa, nº 54, abril 2006, pp. 187-204**

La fiscalidad de las sociedades cooperativas en España

Carmina Ordóñez de Haro

Universidad de Málaga

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

ISSN: 0213-8093. © 2006 CIRIEC-España

www.ciriec.es www.uv.es/reciriec

La fiscalidad de las sociedades cooperativas en España

Carmina Ordóñez de Haro

Universidad de Málaga

RESUMEN

Las cooperativas disfrutan en nuestro país de un trato fiscal especialmente ventajoso recogido en una Ley específica: la Ley 20/1990, de Régimen Fiscal de las Cooperativas. No obstante, en todo aquello en lo que no esté previsto expresamente en su propia Ley especial, habrá que tener en cuenta lo regulado por el Derecho Fiscal Común.

Este trabajo ofrece una visión conjunta al lector de la fiscalidad de las cooperativas, complementando lo dispuesto por la normativa específica de dichas sociedades con lo actualmente establecido con carácter general por la normativa fiscal en tres impuestos: sociedades, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados e impuesto sobre el valor añadido. Añadiendo junto a ello, ciertas referencias obligadas a las novedades introducidas por la Ley 27/1999 de Cooperativas que afectan a su tributación.

PALABRAS CLAVE: Cooperativas, fiscalidad, beneficios fiscales, tributación, España.

CLAVES ECONLIT: H200, H320, P130.

La fiscalité des sociétés coopératives en Espagne

RÉSUMÉ: Les coopératives bénéficient dans notre pays d'un traitement fiscal particulièrement avantageux décrit dans une loi spécifique : la loi 20/1990, du Régime Fiscal des Coopératives. Cependant, il faudra prendre en compte ce qui est régi par le Droit Fiscal Commun pour tout ce qui n'est pas expressément prévu par cette loi spécifique.

Ce travail offre une vision globale de la fiscalité des coopératives, complétant ce qui est établi par la norme spécifique desdites sociétés avec ce qui est actuellement fixé d'une manière générale par la réglementation fiscale des trois impôts : impôts sur les sociétés, transmission du patrimoine, certification d'actes juridiques et taxe sur la valeur ajoutée. De plus, certaines redevances obligatoires font partie des nouveautés introduites par la loi du 27/1999 sur la fiscalité des Coopératives.

MOTS CLÉ: Coopératives, fiscalité, avantages fiscaux, imposition, Espagne.

The tax treatment of cooperatives in Spain

ABSTRACT: In Spain, cooperatives enjoy a favourable tax treatment, as they are governed by a specific law: Law 20/1990 on the Tax System applied to Cooperatives. Nevertheless, for all issues that are not expressly provided for in this particular law, the regulations of Common Tax Law must be taken into account.

This paper provides an overview of the tax treatment of cooperatives, considering not only the aforementioned specific regulations but also the current stipulations of tax law, in general terms, with regard to three taxes: corporation tax, transfer tax and stamp duty, and value added tax. Moreover, this study refers to some new aspects affecting the taxation of cooperatives, which were introduced by Law 27/1999.

KEY WORDS: Cooperatives, tax treatment, tax concessions, taxation, Spain.

1.- Introducción

Las cooperativas, entidades asociativas con marcado carácter social, han sido objeto tradicionalmente de un trato especial por parte de los legisladores en el ámbito fiscal. Esta realidad responde, en definitiva, al cumplimiento del mandato del artículo 129.2 de la Constitución Española que ordena a los poderes públicos fomentar mediante una legislación adecuada este tipo de entidades.

España al igual que Portugal e Italia, que incluyen dentro de la norma constitucional este mandato, mantienen las mayores ventajas fiscales para las sociedades cooperativas, pero es nuestro país el que constituye un caso singular al recoger todas las especialidades tributarias de las cooperativas en una Ley propia (Juliá Igual, J.F y Server Izquierdo, R., 1996).

El tratamiento ventajoso, traducido en un conjunto de ajustes específicos, exenciones y bonificaciones tributarias, se justifica por las diferencias manifiestas entre las sociedades cooperativas y las mercantiles. Ciertamente, aunque ambos tipos de entidades muestran una capacidad económica de pago frente a un gravamen, las primeras no tienen como fin último la consecución de un beneficio para remunerar al capital, sino que el capital se constituye como un medio de trabajo que permite el desarrollo de sus asociados.

Para el estudio de los beneficios fiscales de las cooperativas y su tratamiento, es obligado acudir a la actual Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante LRFC). Esta ley sustituye a un conjunto fragmentado de normas de naturaleza fiscal y cooperativa, algunas de cierta antigüedad, que mostraban una falta de adecuación a la nueva realidad jurídica de las cooperativas y del sistema tributario.

La LRFC, en su Exposición de Motivos, reconoce a toda cooperativa regularmente constituida y que a lo largo de su vida social cumpla determinados requisitos, que pueden ser definidos como inherentes a la institución cooperativa, unos beneficios fiscales básicos que incentiven de manera sustancial la constitución de nuevas entidades y el funcionamiento de las ya existentes. En esta misma norma, se otorga también una mayor protección a las cooperativas de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra y del mar, de consumidores y usuarios e integrales. Estas entidades asociativas, por su actuación en sectores más desprotegidos, por la limitada capacidad económica de sus socios y el mayor acercamiento al principio mutualista, gozan de mayores beneficios y reciben el nombre de cooperativas especialmente protegidas.

La regulación fiscal de las cooperativas se realiza con autonomía del régimen jurídico sustantivo general. No obstante, es importante tener en cuenta que la normativa general sobre cooperativas (Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, LC, en adelante) o la legislación aprobada por las distintas Comunidades Autónomas¹ que han hecho uso de su competencia en esta materia complica el escenario normativo, estableciendo diferencias significativas en el tratamiento de las cooperativas según su ubicación.

Como afirma De Luis Esteban (1996), las cooperativas están sometidas en todo lo no previsto expresamente en su propia Ley especial, al Derecho Fiscal Común, en la forma y medida que las leyes propias de cada tributo determinen. Por ello, además de considerar la ley específica sobre fiscalidad de las cooperativas, un estudio más completo exige atender a la normativa tributaria de carácter general vigente, con puntualizaciones sobre las principales novedades acaecidas en los últimos años para cada una de las figuras impositivas, cuyo régimen de beneficios y exenciones es, en principio, plenamente aplicable a dichas entidades.

Por tanto, el objetivo de este trabajo es analizar la fiscalidad de las cooperativas, protegidas y especialmente protegidas, atendiendo no sólo a la norma que las regula de manera específica (LRFC), sino también a aquellas vigentes con carácter general en el ámbito estatal para el resto de entidades no cooperativas (fundamentalmente la normativa del Impuesto sobre Sociedades recogida actualmente 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, en adelante TRLIS, y el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de este impuesto) cuya correcta aplicación complementa los beneficios fijados en la normativa específica.

1.- Ley Foral 12/1996, de 2 de julio, de Cooperativas de Navarra (B.O. de Navarra de 19 de julio y B.O.E. de 10 de octubre de 1996); Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi (B.O.P.V. de 19 de julio y Ley 1/2000, de 29 de junio, de modificación de la Ley de Cooperativas de Euskadi (B.O.P.V. de 1 de agosto); Ley 8/2003, de 24 de marzo, de cooperativas de la Comunidad Valenciana. Publicada en el DOGV 4468, de 27 de marzo de 2003 y en el BOE 87, de 11/04/2003; Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades de Cooperativas de Extremadura (D.O.E. de 2 de mayo y B.O.E. de 29 de mayo de 1998); Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia (D.O. Galicia de 30 de diciembre y B.O.E. de 25 de marzo de 1999); Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón (B.O.A. de 31 de diciembre y B.O.E. de 27 de enero de 1999); Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid (B.O.C.M. de 14 de abril y B.O.E. de 2 de junio de 1999); Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja (B.O.A. de La Rioja de 10 de julio y B.O.E. de 19 de julio de 2001); Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León (B.O. de Castilla y León de 26 de abril de 2002 y BOE de 15 de mayo de 2002); Ley 18/2002, de 5 de julio, de Cooperativas de la Comunidad Autónoma de Cataluña (D.O.G.C. de 17 de julio y B.O.E. de 27 de julio de 2002); Ley 20/2002, de 14 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha (DOCM 146, de 25 de noviembre); Ley 3/2002, de 16 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/199, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. Publicada en el B.O.E. nº 10 de 11/01/2003; Ley 1/2003, de 20 de marzo, de cooperativas de Baleares. Publicada en el BOIB 42, de 29/03/2003 y en el BOE 91, de 16/04/2003.

2.- Beneficios fiscales de las cooperativas protegidas y especialmente protegidas en el impuesto sobre sociedades

Para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS en adelante) en el caso de una cooperativa, es imprescindible diferenciar entre resultados cooperativos y extracooperativos. Los primeros son los rendimientos obtenidos por la cooperativa con sus socios en el desarrollo de sus fines sociales por diferencia entre los ingresos cooperativos² y los gastos deducibles que procedan³.

Dentro de los resultados extracooperativos se valoran los rendimientos que no tienen cabida en el primer apartado, obtenidos de la diferencia entre ingresos⁴ y gastos extracooperativos⁵, y los incrementos y disminuciones patrimoniales.

El diseño de esta base fragmentada se justifica principalmente por las siguientes razones (Montero, 2001):

- 1º) Fomentar mediante el beneficio fiscal, operaciones esenciales para las cooperativas, y con ello el cumplimiento del fin mutualista que, por otra parte, es el motivo que justifica su existencia.
- 2º) Aplicar dos gravámenes diferenciados a cada uno de ellos, beneficiando con un tipo reducido del 20 por 100 a aquellos resultados, positivos o negativos, propiamente cooperativos y dejando el resto de los resultados extracooperativos sujeto al tipo general del 35 por 100 (art. 33 LRFC).
- 3º) Cumplir con el mandato del artículo 129.2 de la Constitución.
- 4º) No quebrantar el principio de libre competencia, ya que el legislador tiene que fomentar aquello que diferencia a las cooperativas de las sociedades capitalistas.
- 5º) Controlar el límite relativo a la realización de operaciones con terceros.

Para el cálculo de ambos tipos de resultados habrán de tenerse en cuenta los ajustes extracontables, positivos y negativos, del IS y los específicos propios de las cooperativas.

2.- Ingresos procedentes de la actividad de la cooperativa con sus socios en el desarrollo de sus fines sociales, cuotas periódicas satisfechas por los socios, subvenciones corrientes e imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital, intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa como socio o asociado en otras cooperativas y los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada (L20/1990 art. 17 redacc. LIS disp. final 2ª).

3.- Son deducibles los gastos específicos necesarios para su obtención, así como la parte proporcional, conforme a criterios de imputación fundados, de los gastos generales y en particular, añade la LRFC, las cantidades que las cooperativas destinen con carácter obligatorio al fondo de educación y promoción, y los intereses devengados por socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y aquellos derivados de retornos cooperativos integrados en el fondo especial con el límite de tres y cinco puntos para los socios y asociados respectivamente, sobre el interés fijado por el Banco de España (L20/1990 art. 18).

4.- En concreto son ingresos extracooperativos, ciertas operaciones que realiza la cooperativa con terceros no socios dentro de los rendimientos de su actividad cooperativizada, los rendimientos procedentes de fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa e inversiones o participaciones en sociedades no cooperativas.

5.- Son los gastos específicos necesarios para su obtención, así como la parte de los gastos generales de la cooperativa que fundadamente sean imputables a los ingresos extracooperativos.

En concreto, es necesario resaltar que a la hora de realizar los primeros, se han introducido algunas modificaciones importantes: por ejemplo, la sustitución de la imputación de bases imponibles positivas de sociedades transparentes por la de agrupaciones de interés económico y de uniones temporales de empresas⁶, así como la posibilidad de aplicar una amortización acelerada a los activos nuevos adquiridos entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004, resultado de multiplicar los coeficientes de amortización lineales máximos establecidos en las tablas oficiales por 1,1.

En cuanto a la amortización a efectos fiscales de los elementos del inmovilizado inmaterial a partir del 1-1-2002, se modifica el tratamiento del Fondo de Comercio cuyas dotaciones contables son deducibles con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, siempre que se cumplan una serie de requisitos⁷.

A todas estas consideraciones generales para el cálculo de las dotaciones por amortización consideradas gasto deducible, la LRFCA añade la posibilidad de que las cooperativas protegidas puedan amortizar libremente aquellos elementos nuevos del activo fijo que sean amortizables, 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 o, en su caso, de las Comunidades Autónomas. En este supuesto, las cooperativas una vez practicada la amortización normal del período, podrán deducir aquella cantidad que no exceda del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos, disminuido éste en las aplicaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y participaciones del personal asalariado (art 33.3. LRFCA).

Es posible que la justificación de este caso específico de libertad de amortización responda a la mayor necesidad de las cooperativas de autofinanciarse, dada la dificultad que tienen para obtener fondos externos en el mercado de capitales, ya sea a través de aportaciones adicionales de los socios o mediante financiación con recursos ajenos (Crespo Miegimolle, 1998).

Por lo que respecta a los gastos fiscalmente deducibles por la dotación de provisiones por insolvencias, a partir del 1-1-2002 se acorta de un año a seis meses el plazo que ha de transcurrir desde el vencimiento de las obligaciones impagadas.

Dentro de los ajustes extracontables, lo más destacado es la supresión del diferimiento por reinversión de los beneficios extraordinarios, vigente en períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2002. Como contrapartida, la Ley de 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social introdujo la nueva deducción en cuota por reinversión de beneficios extraordinarios con un tipo del 20% a aplicar a aquellas rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de ele-

6.- La Ley 43/1995, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), se adaptó a la supresión del régimen de transparencia fiscal y su sustitución, en parte, por un nuevo régimen especial para las denominadas "sociedades patrimoniales".

7.- En los períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2002 el límite de amortización del fondo de comercio era de la décima parte de su importe.

mentos patrimoniales. No obstante, se contempla una deducción del 10% y del 5% cuando la base imponible tributa a los tipos del 25% y del 20%, respectivamente⁸.

En cuanto a los ajustes en base propios de las cooperativas, existen dos posibles reducciones para determinar la base imponible. Se considera como partida deducible el 50% de la parte de los resultados cooperativos y extracooperativos que se destine obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatorio (en adelante FRO). Además, también lo serán el 100% de aquellos gastos cooperativos que se destinen al Fondo de Educación y Promoción (en adelante FEP) que cumplan algunos requisitos como, por ejemplo, que la cuantía de la dotación no supere el límite del 30% de los excedentes netos del ejercicio.

Las dotaciones al FRO y al FEP están reguladas por la actual LC de 1999 que establece la obligación de destinar del excedente neto cooperativo, y antes de la consideración del impuesto sobre sociedades, al menos el 20% al FRO y el 5% al FEP. Asimismo, de los beneficios extracooperativos y extraordinarios, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del IS, se destinarán al menos un 50% al FRO (art. 58)⁹.

No obstante, dichas dotaciones obligatorias varían según la legislación específica sobre cooperativas de la correspondiente Comunidad Autónoma no sólo en la cuantía sino también en su base de reparto (excedentes netos antes o después de impuestos). En consecuencia, los ajustes a practicar diferirán según el lugar donde se ubique la cooperativa.

Por otro lado, pueden también darse diferencias, y por tanto ajustes necesarios, dentro de los excedentes netos cooperativos cuando el valor de las existencias, contablemente valor de adquisición o coste de producción, no coincide con el de mercado, que se establece para las operaciones cooperativizadas. Para determinar el valor de mercado se toma como referencia la zona donde actúa la cooperativa, y esto puede tener un efecto negativo ya que si se da el caso de que la cooperativa controla la mayoría de la producción será ella misma la que determine dicho coste (Server Izquierdo, R.J. y Marín Sánchez, M^a.M., 1998).

Existe, finalmente, otro posible ajuste para solventar las diferencias entre lo establecido por la LC y la LRFC. Concretamente, se establece en la primera de ellas que contablemente las plusvalías obtenidas por la enajenación de elementos del inmovilizado material destinadas al cumplimiento del fin social, cuando se reinvierta la totalidad de su importe en nuevos elementos del inmovilizado con idéntico destino, dentro de los plazos contemplados por la norma, serán considerados resultados cooperativos (art. 57.3. LC). No obstante, estos resultados si atendemos a la LRFC son extracooperativos, por lo que será necesario realizar los ajustes oportunos.

8.- En los períodos impositivos iniciados en el año 2002, los porcentajes fueron del 17%, 7% y 2% respectivamente.

9.- Esta regulación de los fondos ha supuesto un cambio sustancial con respecto a la normativa anterior. Primero, porque establece para las dotaciones valores fijos y no variables, y segundo, porque determina el cálculo de las mismas antes de la deducción de impuestos y no después como se venía exigiendo hasta ahora.

Tras practicar los ajustes extracontables, se obtiene la cuota íntegra mediante la suma de las cantidades obtenidas de aplicar a los resultados cooperativos y extracooperativos sus respectivos tipos impositivos. Si, como consecuencia de la suma se obtuviera un resultado negativo, desde el 1-1-2002¹⁰, la entidad podrá compensarlo con los resultados positivos de la cuota íntegra de los quince ejercicios inmediatos y sucesivos (art. 25 TRLIS).

Una vez obtenida la cuota íntegra, el siguiente paso es la aplicación de una serie de deducciones, bonificaciones, retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta para hallar la cuota líquida.

En el apartado de las deducciones y bonificaciones es necesario señalar su continua transformación a lo largo del tiempo con una incesante creación, sustitución y supresión de medidas de incentivo fiscal en función de los objetivos de política económica.

De hecho, observamos como para favorecer la internacionalización de las empresas españolas se introducen nuevas medidas para evitar la doble imposición internacional por actividades desarrolladas en el extranjero a través de entidades filiales o por medio de establecimientos permanentes allí situados. Así, para los ejercicios iniciados desde el 25-6-2000 se crea el método de exención en la base imponible (art. 22 TRLIS) como alternativa al método de imputación con deducción en la cuota íntegra (art. 31 TRLIS) siempre que se cumplan unos requisitos.

En el caso de las deducciones por doble imposición de las cooperativas, es necesario matizar que las mismas deberán aplicarse teniendo en cuenta el tipo de gravamen, cooperativo o extracooperativo, de los rendimientos sobre los que se aplica la deducción (cuadro 1).

El cuadro de bonificaciones en la cuota del impuesto, cuyo objetivo es reducir la cantidad a pagar por determinadas entidades o rendimientos, incluye la aplicación de tres tipos porcentuales diferentes según el caso, 99%, 50% y 95%, sobre la parte de la base imponible correspondiente a las actividades o rendimientos objeto de bonificación. En concreto, se especifica la bonificación en la cuota íntegra del 50% para aquellas cooperativas que tengan la consideración de especialmente protegidas. Asimismo, se detallan algunos casos particulares, como las bonificaciones sobre la cuota del 90% para las cooperativas de trabajo asociado que cumplan determinados requisitos, durante los cinco primeros años de actividad social y del 80% para las cooperativas agrarias calificadas como prioritarias según la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias.

Una vez practicadas las deducciones anteriores la cooperativa puede beneficiarse de las deducciones por inversión, reguladas en los artículos 35 a 44 del TRLIS, que minorarán en su caso la cuota líquida del impuesto. Si la cuantía de la cuota líquida es inferior a la magnitud de la deducción aplicable a partir del 1-1-2002 se admite la posibilidad de compensar los saldos positivos de los ejercicios que concluyan en los 10 años siguientes, o bien en los 15 años siguientes¹¹ cuando las cantidades

10.- En un principio, antes del año 2000 el plazo era de 7 años. Posteriormente, entre el año 2000 y 2001, se fijó en 10 años.

11.- En ejercicios anteriores a 2002 los saldos de las deducciones no practicadas podían compensarse en los cinco y diez años respectivamente.

no deducibles correspondan a deducciones por investigación científica e innovación tecnológica y por fomento de las tecnologías de la información y comunicación.

Cuadro 1. Deduciones por doble imposición en el caso de las cooperativas

FUENTE	DEDUCCIONES EN LA CUOTA
Dividendos de sociedades residentes en territorio español	Dividendo íntegro x 35% (rdo. extracooperativo) x 50% (1)
Plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en el capital de entidades residentes en territorio español	Importe de la plusvalía x tipo de gravamen 35% (rdo. extracooperativo)
Rentas, dividendos y plusvalías sometidas a tributación en el extranjero	<p>Puede aplicar $\left[\begin{matrix} Renta \\ Dividendo \\ Plusvalías \end{matrix} \right] \times \left[\begin{matrix} 20\% \text{ si procede de rdo. cooperativo} \\ 35\% \text{ si procede de rdo. extracooperativo} \end{matrix} \right]$</p> <p>Si cumplen requisitos LIS art. 20 $\left[\begin{matrix} Dividendos \\ Plusvalías \end{matrix} \right]$ exentos de tributación</p>
Retornos cooperativos procedentes de otra cooperativa socio	<p>Importe del retorno x $\left[\begin{matrix} 10\% \text{ si cooperativa participada es fiscalmente protegida} \\ 5\% \text{ si cooperativa participada es especialmente protegida} \end{matrix} \right]$</p>

(1) Esta deducción se eleva al 100% si la participación fuese igual o superior al 5% del capital de la entidad participada.

Fuente: Elaboración Propia. Memento práctico Francis Lefebvre (2004).

Las deducciones por inversión se calculan mediante la aplicación de unos porcentajes, a menudo modificados por las Leyes de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado, en función de la modalidad de la que se trate (ver tabla 1).

Tabla 1. Porcentajes de deducción aplicables en los ejercicios 2002, 2003 y 2004

Modalidad Deducción	2002	2003	2004
Activos fijos nuevos (1)	_____	_____	_____
Edición de Libros y Producción Cinematográfica (art. 38.2 y 38.3 TRLIS)			
- Edición de Libros	5%	5%	5%
- Producción cinematográfica	20%	20%	20%
- Coproductor financiero de producción cinematográfica	5%	5%	5%
Protección medio ambiente (art. 39 TRLIS)			
- instalaciones	10%	10%	10%
- vehículos	10%	10%	10%
-aprovechamiento energías (2)	_____	10%	10%
Actividades de exportación (art. 37 TRLIS)	25%	25%	25%
Investigación Científica e Innovación Tecnológica (art. 35 TRLIS)			
- Gastos en I+D (3)	30/50%		
10% adicional	30/50%		
10% adicional	30/50%		
20% adicional			
- Gastos Innovación Tecnológica	15/10%	15/10%	15/10%
- Elementos de inmovilizado material e inmaterial	_____	10%	10%
Fomento tecnologías de la información y de la comunicación (4) (art. 36 TRLIS)	10%	10%	10%
Bienes de interés cultural y del Patrimonio Histórico Español (art. 38.1 TRLIS)	_____	15%	15%
Gastos de Formación Profesional (5) (art. 40 TRLIS)	5/10%	5/10%	5/10%
Reinversión Beneficios Extraordinarios (6) (art. 42 TRLIS)	17%	20%	20%
Contribuciones a planes de pensiones (art. 43 TRLIS)	10%	10%	10%
Servicios guardería (art. 38.6 TRLIS)	_____	10%	10%

Notas:

(1): Suprimida desde 1997.

(2): Esta deducción es aplicable para todos los sujetos pasivos del IS en los periodos impositivos iniciados a partir del 27-4-2003. Para los periodos iniciados entre el 1-1-2002 y el 26-4-2003, sólo lo fue por las empresas de reducida dimensión.

(3): Con carácter general el porcentaje es del 30%, pero cuando los gastos en I+D sean mayores a la media de los gastos de los dos años anteriores los porcentajes serán del 30% sobre el importe de la media y del 50% sobre el exceso. Además de la deducción señalada se practicará una deducción adicional del 20% por otros gastos.

(4): Aplicable únicamente a las empresas de reducida dimensión.

(5): Con carácter general el 5%, pero cuando los gastos por este concepto excedan a la media del valor del gasto durante los dos años anteriores se aplicará el 10% sobre el valor medio y 5% sobre el exceso.

(6): Este porcentaje será del 10%, 5% o 25% cuando la entidad esté sometida al tipo de gravamen del 25%, 20% o 40% respectivamente.

Este grupo de deducciones están sometidas a un límite superior: no podrán exceder conjuntamente, salvo la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, del 35%¹² de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones (art. 44 TRLIS).

Estas desgravaciones en cuota tan sólo han sufrido una modificación relevante en el ejercicio 2004 (aumento en un 10% de la deducción por gastos adicionales en I+D referidos a gastos de personal investigador y a proyectos de I+D contratados con Universidades, organismos públicos de investigación o contratos de innovación y tecnología). No obstante, para el ejercicio 2003 se introdujeron notables cambios: sustitución de la deducción por inversiones en bienes de interés cultural por otra por inversiones en bienes del Patrimonio Histórico Español y la introducción de una nueva deducción por inversiones y gastos en servicios de guardería para hijos de empleados.

Asimismo, para este mismo año se modificó la cuantía de la deducción por creación de empleo para favorecer la incorporación al mercado laboral de los trabajadores minusválidos, fijándose en 6.000 euros¹³ el importe deducible de la cuota por cada persona /año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos con contrato de trabajo indefinido a tiempo completo, respecto de la plantilla media de trabajadores minusválidos del ejercicio anterior.

Además de todas estas novedades operan, entre otras, las siguientes normas desde principios del 2002:

Se establece una deducción de carácter medioambiental, en concreto, por el aprovechamiento de energías renovables para las empresas de reducida dimensión. Esta deducción sería también practicable a aquellas cooperativas cuya cifra neta de negocios no alcanza la cuantía señalada en el TRLIS (ver apartado sobre régimen fiscal de las cooperativas de reducida dimensión).

Dentro de las deducciones por gastos relacionados con la investigación científica y la innovación tecnológica, a partir de la fecha señalada, se introduce un nuevo apartado a los ya existentes¹⁴: los gastos por inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial (excluidos terrenos e inmuebles) afectos exclusivamente a actividades de I+D. En concreto, para este caso se permite la deducción del 10% de las inversiones.

Como ya desarrollamos antes, en los comentarios sobre las novedades en los ajustes, la desaparición del diferimiento de las rentas por reinversión supone la creación de una deducción de la cuota por este concepto con la aplicación de diferentes porcentajes en función de que la renta haya sido gravada por el tipo general del 35% o por otros.

12.- El límite se elevará al 50%, cuando el importe de los gastos por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y por fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación efectuados en el propio periodo impositivo, excedan del 10% de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición y bonificaciones.

13.- Para el ejercicio 2002 la cantidad deducible por este concepto ascendía a 4.808,10 euros.

14.- Los gastos intangibles y los gastos del activo fijo aplicados a la actividad de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica.

La anterior deducción puede provocar cierta confusión porque si bien es cierto que las cooperativas, protegidas y especialmente protegidas, son las únicas sociedades que tributan al 20%, no debemos de olvidar que en estas entidades se diferencia entre los resultados cooperativos y los extracooperativos, y que precisamente la transmisión onerosa de elementos patrimoniales, según la LRFC, constituye un resultado extracooperativo que tributa al 35%. Es decir, que según lo anterior las cooperativas podrían deducirse no un 5% sino un 20% de la renta positiva obtenida de esta operación.

2.1. Beneficios fiscales de las cooperativas de reducida dimensión

Aparte de todos los beneficios y deducciones comentados hasta ahora, aquellas cooperativas cuya cifra de negocios en el período inmediatamente anterior no supere los 8 millones de euros¹⁵, podrán beneficiarse de una serie de incentivos fiscales contemplados en el régimen especial de las empresas de reducida dimensión.

La consideración de cooperativa de reducida dimensión permitirá el disfrute de las siguientes ventajas adicionales: a) libertad de amortización condicionada a la creación de empleo para las inversiones realizadas en elementos del activo material¹⁶; b) libertad de amortización hasta el límite de 12.020,24 euros para inversiones en elementos de escaso valor (aquellos cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros); c) aceleración de la amortización, a efectos fiscales, de las inversiones en elementos de activo material nuevo no asociados con creación de empleo, así como por inversiones en elementos del inmovilizado inmaterial, mediante el múltiplo del coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas por 2¹⁷; d) dotación de una provisión global por posibles insolvencias de deudores deducible hasta el límite del 1% de la cuantía correspondiente a deudores a la conclusión del período impositivo; e) aceleración de las amortizaciones de los elementos del inmovilizado material en los que se reinvierta el importe obtenido en la transmisión onerosa de otros elementos de esta naturaleza, aplicando el coeficiente que resulte de multiplicar por tres el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas; f) deducibilidad hasta un límite, mayor que el fijado con carácter general, de las cuotas de arrendamiento financiero (leasing) que correspondan a la recuperación del coste del elemento; g) dos deducciones propias en la cuota íntegra, una aplicable desde el 2000, para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación (art. 36 TRLIS), y otra designada para los ejercicios iniciados a partir del año 2002, por inversiones destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovables (art. 39 TRLIS)

Las empresas de reducida dimensión gozan, asimismo, de la aplicación de un tipo reducido hasta cierto límite. Así, el artículo 114 del TRLIS establece que "Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de

15.- Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2005, establece este límite frente a los 6 millones de euros aplicable hasta el ejercicio 2004.

16.- En este caso a partir del 1 de Enero de 2005 la cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar 120.000€ (con anterioridad 90.151,82€) por el incremento de la plantilla media total de la empresa respecto de la media de los 12 meses anteriores.

17.- Se ha producido una mejora notable puesto que con anterioridad al 1 de Enero de 2005 el índice multiplicador era del 1,5.

acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general: a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 90.151,81 euros, al tipo del 30 por 100 y b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 35 por 100". No obstante, la Ley 2/2004, de 27 de diciembre ha ampliado la cuantía de la base imponible sobre la que se puede aplicar un tipo de gravamen inferior al general. De forma tal que el tipo del 30% deberá aplicarse sobre la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41€ y no hasta 90.151,81 como hasta ahora.

El artículo 28 del TRLIS contempla, como ya comentamos antes, la aplicación de tipos específicos diferentes del general del 35% para los resultados cooperativos. Por tanto, de acuerdo con el artículo 114, se impide que las cooperativas fiscalmente protegidas y las sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales puedan aplicar el tipo reducido del 30% sobre sus resultados extracooperativos.

3.- El impuesto sobre el valor añadido y las cooperativas

El Impuesto sobre el valor añadido (IVA en adelante)¹⁸ grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de actividad empresarial o profesional, incluso si se realizan con ocasión del cese en el ejercicio de sus actividades, o si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las lleven a cabo.

La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. Es decir, que no estarían excluidas del IVA las fundaciones, asociaciones sin ánimo de lucro, entes públicos o entidades sociales como las cooperativas.

No obstante, se establece que, en particular, no estarán sujetas (art. 7 LIVA) las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los entes públicos realicen, con la excepción de algunas actividades consideradas como empresariales, entre ellas, la explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. También recoge la Ley la no sujeción de los servicios prestados por los socios de una cooperativa de trabajo a la misma y los prestados por sus socios de trabajo a las demás cooperativas, quedando el resto de relaciones internas entre éstas y sus socios sometidas al IVA.¹⁹

18.- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

19.- Sin embargo, están sujetos al IVA los servicios de transporte efectuados para una cooperativa de trabajo asociado por empresarios transportistas, al no calificarse a éstos como socios de trabajo de las cooperativas respectivas (DGT 26-2-96).

En cuanto a las exenciones (art. 20 uno 12º LIVA) hay que aclarar que la contemplada para las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, no será aplicable a las cooperativas, entidades que pueden tener ánimo de lucro y cuyos fines no coinciden con los establecidos en este artículo.

El tipo impositivo general del IVA está fijado en el 16% aunque para determinados casos se establece un tipo reducido (7%) o superreducido (4%) (art.90-91 LIVA). La ley recoge expresamente que en el caso de las cooperativas agrarias se aplicará el tipo reducido del 7% a las prestaciones de servicios realizadas por las mismas a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común²⁰.

La normativa del IVA regula al igual que otros impuestos distintos regímenes especiales, unos de carácter obligatorio y otros voluntario. Dentro del último grupo, se localiza el Régimen Especial de Agricultura Ganadería y Pesca (REAGP), el cual no será de aplicación a las sociedades cooperativas y sociedades agrarias de transformación según el artículo 124 apartado dos de la LIVA. No obstante, pese a la exclusión manifiesta de las cooperativas del REAGP, la Dirección General de Tributos²¹ establece que podrán acogerse a este régimen los titulares de explotaciones agrícolas que, cumpliendo con los requisitos exigidos, sean socios de cooperativas y entreguen a las mismas los productos naturales que obtengan para que éstas los transformen y posteriormente entreguen, en nombre propio, a terceros.

4.- El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Este impuesto²², cuyo rendimiento se halla cedido a las Comunidades Autónomas, grava varios hechos imponibles agrupados en tres modalidades: transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados notariales o mercantiles.

Las cooperativas protegidas gozan de exención por todos los conceptos del impuesto salvo por el de actos jurídicos documentados que afecte a documentos notariales, matrices, testimonios y las copias de las escrituras y actas notariales, respecto de:

20.- Párrafo último del apartado 1.2.3 del artículo 91 redactado por el artículo 6 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social («B.O.E.» 30 diciembre).

21.- DGT 23-10-86.

22.- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- a) Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
- b) La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.
- c) Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el fondo de educación y promoción para el cumplimiento de sus fines.

Adicionalmente, las cooperativas especialmente protegidas además de disfrutar de los beneficios anteriores, podrán emplear una exención por las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios. No se excluyen de este beneficio fiscal ninguna de las modalidades del impuesto.

No obstante, como señala Martín Fernández (1994) no es este el resultado querido por el legislador, ya que en el artículo 45.II de la Ley que regula este tributo, excluye de todo beneficio fiscal a las escrituras, actas o testimonios notariales gravadas por el artículo 31.1, que corresponde a la modalidad fija de actos jurídicos documentados.

En cuanto al tipo de gravamen, pese a que las Comunidades Autónomas tienen potestad desde 1997 para establecer sus propios tipos, se establece con carácter general que cuando dichos entes no ejerzan su derecho, el gravamen sobre los documentos notariales se articulará bajo dos modalidades:

- Para las matrices, las primeras, segundas y sucesivas copias de escrituras, actas notariales y testimonios se establece un gravamen fijo, de 0,30€ por pliego o de 0,15€ por folio, a elección del notario.
- En el caso de primeras copias de escrituras y actas notariales se fija un gravamen variable, al tipo del 0,50%, si ambos documentos cumplen tres condiciones:
 - Que las copias y actas sujetas tengan por objeto cantidad o cosa evaluable.
 - Que contengan actos inscribibles en los registros de la propiedad, mercantil, de la propiedad industrial, y desde 1-1-2003²³, también en el registro de bienes muebles.
 - Que los actos que contengan no estén sujetos a los títulos transmisiones patrimoniales u operaciones societarias de este impuesto, ni al impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Para el cálculo de la cuota íntegra, en el caso de aplicarse un tipo de gravamen variable, como regla general en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa evaluable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. A partir de 2003²⁴ se regula de manera específica la base imponible:

23.- LITP art. 31.2 redacc. L 53/2002 art. 5.dos).

24.- Artículo 30 redactado, con efectos desde el 1 de enero del año 2003, por el número uno del artículo 5 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social («B.O.E.» 31 diciembre).

En los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.

En la posposición y mejora de rango de las hipotecas o de cualquier otro derecho de garantía, la base imponible estará constituida por la total responsabilidad asignada al derecho que empeore de rango. En la igualación de rango, la base imponible se determinará por el total importe de la responsabilidad correspondiente al derecho de garantía establecido en primer lugar.

En las actas notariales se observará lo dispuesto en el apartado anterior, salvo en las de protesto, en las que la base imponible coincidirá con la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiese dado lugar al protesto.

5.- Conclusiones

Las sociedades cooperativas, protegidas y especialmente protegidas, disfrutan de unos beneficios fiscales propios además de los recogidos con carácter general para el resto de las sociedades no cooperativas.

En lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades destaca la fragmentación de la base imponible en dos tipos de resultados: cooperativos y extracooperativos. Para el cálculo de éstos habrán de tenerse en cuenta los ajustes extracontables (positivos y negativos) del Impuesto sobre Sociedades, los específicos derivados de la LRFC y los ocasionados por diferencias entre la normativa fiscal y la Ley de Cooperativas general o la aprobada por la correspondiente Comunidad Autónoma.

En concreto, entre los ajustes específicos de las cooperativas hay que tener en cuenta principalmente: la libertad de amortización de elementos nuevos del activo fijo que sea amortizables; las diferencias en los criterios de valoración de las existencias, las deducciones del 50% de las dotaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y del 100% de la dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción (con el límite del 30% de los excedentes netos cooperativos); la no incorporación de los resultados obtenidos de las operaciones que se encuentren relacionadas con el Fondo de Educación y Promoción; y la reubicación de ciertas plusvalías dentro de los resultados extracooperativos.

Entre las razones de una dicotomía en la base de este impuesto está la de fomentar a través de un beneficio fiscal especial aquellas operaciones afines con el principio mutualista mediante la aplicación diferenciada de dos tipos de gravamen, uno más reducido (20%) que el general (35%) para aquellos resultados propiamente cooperativos.

Además de todas estas ventajas fiscales se establece una bonificación en la cuota íntegra del 50%, 90% u 80%, respectivamente, para las cooperativas especialmente protegidas, cooperativas de trabajo asociado que cumplan determinados requisitos y cooperativas agrarias calificadas como prioritarias.

Junto a todos estos incentivos, las cooperativas de reducida dimensión pueden aplicar los beneficios fiscales propios contemplados para las empresas que encajen en esta categoría. En este caso, se deberán tener muy en cuenta los cambios introducidos por la Ley 2/2004: modificación de la cifra de negocio para la aplicación de este régimen, variación del límite de amortización ligado a la creación de empleo y la ampliación del coeficiente máximo de amortización aplicable sobre el dato de amortización lineal máximo previsto en las tablas para los elementos nuevos de inmovilizado material.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido no se otorga un tratamiento especial a las cooperativas, tan sólo se fija la no sujeción de algunas operaciones como, por ejemplo, la de los servicios prestados por los socios de una cooperativa de trabajo a la misma y los prestados por sus socios de trabajo a las demás cooperativas, o la aplicación de un tipo reducido del 7% a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objetivo social.

Finalmente, la LRFDC recoge interesantes incentivos fiscales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, diferenciando para ello entre las cooperativas protegidas o especialmente protegidas.

Bibliografía

CAPARRÓS NAVARRO, A. (2001): "Impactos fiscales de la nueva Ley estatal de cooperativas", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, nº 33, pp. 15-80.

CRESPO MIEGIMOLLE, M. (1998): *Régimen especial de las sociedades cooperativas en el nuevo impuesto de sociedades*, Granada, Editorial Comares.

CRESPO MIEGIMOLLE, M. (1999): *Régimen fiscal de las cooperativas*, Editorial Aranzadi.

- DE LUIS ESTEBAN, J. M. (1996): "El impuesto de sociedades y la fiscalidad de las cooperativas: reforma y continuidad", *CIRIEC- España*, nº 23, pp. 33-46.
- JULIÁ IGUAL, J. F. y SERVER IZQUIERDO, R.(1996): "La fiscalidad de las cooperativas en el marco de la U.E- referencia al caso español", *CIRIEC-España*, nº 23, pp. 47-69.
- LEFEBVRE, F. (2004): *Memento Práctico Fiscal*, Ediciones Francis Lefebvre.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. (1994): *Las cooperativas y su régimen tributario*, La Ley, Madrid.
- MONTERO SIMÓ, M. (2001): "Análisis de los elementos esenciales del régimen tributario de las sociedades cooperativas", *Crónica Tributaria*, nº 101, pp. 131-171.
- SERVER IZQUIERDO,R.J. y MARÍN SÁNCHEZ, M^a. M. (1998): "Conciliación del resultado contable con el fiscal en cooperativas. Repercusión cuantitativa en la cuota del Impuesto sobre Sociedades". *Hacienda Pública Española*, nº 144.