

IV. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE COOPERATIVAS, SOCIEDADES LABORALES Y SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN

IV. 1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo analizamos, en primer lugar, si existen razones que justifiquen la existencia de un régimen fiscal especial para las sociedades cooperativas, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación.

En segundo lugar, se estudiarán los aspectos tributarios más significativos de dichas entidades. En este punto, hacemos especial referencia a la incidencia del Impuesto sobre Sociedades sobre dichas entidades. También nos ocupamos de averiguar si existen beneficios tributarios previstos en el TRLIS para estas empresas.

En tercer lugar, nos ocupamos de estudiar la incidencia de otros tributos sobre estas entidades y, asimismo, de si tienen reconocido algún tipo de beneficio en el ámbito de estos impuestos.

En cuarto lugar, nos ocuparemos de la retribución del capital y de su tratamiento tributario tanto en las sociedades cooperativas como en las sociedades laborales y las sociedades agrarias de transformación.

Finalmente, trataremos la tributación de las cantidades entregadas por dichas entidades a sus socios (IRPF, IS, IP) y ello lo realizaremos desde una doble perspectiva: desde la posición de la entidad que realiza la entrega y desde el punto de vista del socio que recibe dichos importes.

VI.2. RAZONES QUE JUSTIFICAN LA EXISTENCIA DE UN RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL PARA LAS COOPERATIVAS, LAS SOCIEDADES LABORALES Y LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN.

A) ARGUMENTOS A FAVOR DE DICHO RÉGIMEN. JUSTIFICACIÓN CONSTITUCIONAL.

En primer lugar, indicar que el artículo 129.2 de la Constitución Española constituye el fundamento básico para el reconocimiento de un régimen fiscal beneficioso para las sociedades cooperativas y las sociedades laborales.

La Constitución Española de 1978, dentro del título VII "Economía y Hacienda", en su artículo 129.2 recoge un mandato claro a favor de las cooperativas y las sociedades laborales cuando señala que "Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción". Parece claro que la figura de la sociedad laboral, como empresa participada mayoritariamente por los trabajadores, se puede incluir dentro de la referencia a las "diversas formas de participación en la empresa" y, por descontado, considerarla como una de las vías para facilitar el acceso de los trabajadores a los medios de producción.

De acuerdo con Morillas y Feliú, en sede de distribución de competencias entre los entes territoriales en los que se estructura el Estado español (arts. 137 ss. Const.) no hay, por el contrario, referencia textual alguna a este tipo social, como tampoco a otras formas societarias.

La atribución de competencias a las Comunidades Autónomas en materia de cooperativas es una consecuencia que tiene su origen en dos causas distintas. Por un lado, la reiterada negación de su carácter mercantil y su encuadramiento fuera del Derecho o legislación mercantil, sobre la base del artículo 124 CdC. Por otro, la Constitución, en virtud del artículo 149.3 (que dispone que las materias "no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas, en virtud de sus respectivos Estatutos"); y los Estatutos de Autonomía

que, basándose en este precepto, asumieron como propia, en un momento inicial, la competencia exclusiva, de desarrollo, de ejecución o el fomento.

La puesta en práctica de las posibilidades que otorga el artículo 150.2 de la Constitución de 1978 hizo que no sólo las nacionalidades "históricas", sino también las restantes hayan ido reflejando en sus Estatutos la competencia, esta vez ya exclusiva, en materia de cooperativas (todas las Comunidades Autónomas, a excepción del las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla).⁵⁰¹

El silencio de la Constitución ha sido sustituido por numerosas voces, las de los Estatutos de Autonomía, que califican como exclusiva la competencia en materia de Cooperativas. Pero hay que llamar la atención de que esta competencia exclusiva se tiene respetando la legislación mercantil.⁵⁰²

Asimismo, hay que indicar que las leyes autonómicas coexisten con la Ley del Estado, la Ley 27/1999 de 16 de Julio, de Cooperativas (*BOE* nº 170, de 17 de Julio), porque, pese a la literalidad de los Estatutos, no se trata de una competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas, sino, como mínimo, de una competencia compartida, concurrente o dividida lo que, en definitiva, habilita al Estado para promulgar su propia Ley.

También el Estado tiene competencia exclusiva respecto de las cooperativas de Ceuta y Melilla y en todo lo que tenga que ver con el principio de unidad y satisfacción de los intereses generales, en el sentido de intereses nacionales o supraautonómicos.⁵⁰³

⁵⁰¹ País Vasco, Catalunya, Andalucía, Valencia y Navarra tenían competencia exclusiva en materia de cooperativas desde el inicio de su autonomía. En 1995 se transfirieron competencias a Galicia ; en 1992 se transfirieron competencias a las Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución; en particular, transfirió competencia exclusiva en materia de cooperativas a las siguientes Comunidades Autónomas: Asturias, Cantabria, La Rioja, Región de Murcia, Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura, Islas Baleares, Madrid y Castilla y León. Finalmente, la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias, atribuye a esta Comunidad competencia exclusiva en materia de cooperativas.

⁵⁰² El artículo 149.1.6ª de la Constitución indica que "el Estado tiene competencia exclusiva en materia de legislación mercantil (...)."

⁵⁰³ MORILLAS JARILLO, M.J./FELIU REY, M.I.: *Curso...cit.*, pg. 59.

Concretamente, en Catalunya, el Estatut⁵⁰⁴ de 2006 establece en el artículo 45 la obligación de la Generalitat de fomentar la acción de las cooperativas y el artículo 124 le confiere a esta Institución la competencia exclusiva en materia de cooperativas, competencia que abarca su organización y funcionamiento.

El propio artículo 124 del Estatut califica como competencia exclusiva la regulación y el fomento del movimiento cooperativo, lo cual incluye la regulación del asociacionismo, la educación y la formación, la fijación de criterios, regulación de las condiciones y ejecución y control de las ayudas públicas al mundo cooperativo.⁵⁰⁵

Siguiendo a la profesora Alonso⁵⁰⁶, cuando la Constitución se dirige a los poderes públicos como sujetos obligados a fomentar o a promover ciertas condiciones, parece que se refiere a todos los poderes públicos sin excepción, ya sea a nivel estatal, autonómico, provincial, municipal y institucional, porque sólo así tiene sentido pleno el mandato.

Asimismo, indicar que el legislador señala claramente la obligación de fomentar. Desde el punto de vista tributario, que es el que nos interesa, esta obligación de fomento sólo se podrá entender cumplida cuando se reconozca a la cooperativa un trato fiscal favorable.

Siendo clara, pues, la redacción del artículo 129 en el sentido de potenciar las sociedades cooperativas y laborales, cabe preguntarnos por qué el legislador constituyente se fija en estas formas societarias para prever su fomento y no en otras.

Desde el punto de vista de la justificación de un régimen fiscal favorable para estas entidades opinamos que el argumento que resulta más interesante es el de la identidad de fines que existe entre el Estado y este tipo de empresas, especialmente las cooperativas, de forma que desde este punto de vista, el beneficio fiscal se presenta como una forma de compensación por el desarrollo de una función o trabajo que tiende a atender el interés general.

⁵⁰⁴ Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

⁵⁰⁵ GASCH, J.M.: "El nou estatut i el cooperativisme", *Nexe: quaderns d'autogestió i economia cooperativa*, Nº 19, 2007, pg. 56.

⁵⁰⁶ ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pgs. 51-52.

En el caso de la sociedad cooperativa, destacamos que constituye un claro ahorro para el Estado los trabajos educativos y de formación que, con cargo a sus fondos, hace la cooperativa. Asimismo, la educación se erige como uno de sus principios y fines esenciales. Y lo mismo se puede decir de las cantidades del Fondo de Educación y Promoción empleadas por la cooperativa para fines sociales.

Finalmente, no se puede olvidar el trabajo de estas sociedades en otros ámbitos que suplen finalidades previstas en el mismo Texto Constitucional, como la función social de la propiedad del artículo 33, el progreso social y económico con una distribución personal equitativa de la renta del artículo 40, o la participación de todos en la vida económica y social del art. 9.2, el cumplimiento de lo cual queda evidenciado en el caso de la cooperativa, por medio, por ejemplo, de la creación de fondos sociales y el mecanismo democrático de "un hombre, un voto", respectivamente.

En el caso de las sociedades laborales, es su actividad en la creación y mantenimiento de puestos de trabajo, juntamente con la potenciación de otro tipo de valores que su mera existencia supone, la aportación que igualmente se deberá compensar a la hora de plantearnos su régimen fiscal.

En conclusión, sociedades cooperativas y sociedades laborales han de acceder a un régimen fiscal beneficioso porque como consecuencia de su constitución y forma de funcionamiento consiguen el desarrollo de ciertos fines beneficiosos que no sólo son muy positivos para el conjunto del grupo social, sino que, además, en muchos casos habrían de ser asumidos con cargo a los fondos públicos.⁵⁰⁷

Por lo tanto, la función social que desarrollan las cooperativas no solamente en beneficio de sus socios, sino también del grupo social en general, es uno de los argumentos más claros a favor de una fiscalidad favorable para éstas.⁵⁰⁸

⁵⁰⁷ Por lo que hace referencia a las cooperativas, su función social es destacada por la *Declaración sobre la identidad cooperativa* de la ACI elaborada en Manchester, en 1995. Así, al recoger los valores del cooperativismo, establece que "los socios cooperativos hacen suyos los valores éticos de la honestidad, la transparencia, la responsabilidad y la vocación social". Igualmente, el séptimo Principio, "Interés por la comunidad", que se introduce en este Congreso, indica: "Las cooperativas trabajan para conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades mediante políticas aprobadas por sus socios".

⁵⁰⁸ ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*, cit., pg. 56.

Por otra parte, en la Exposición de Motivos de la Ley 20/1990, de régimen fiscal de las cooperativas, se alude también a la función social de estas entidades en diversas ocasiones.⁵⁰⁹

En cuanto a las Sociedades Laborales, su papel en la creación de empleo es destacado ya en la Exposición de Motivos de su norma reguladora, la Ley 4/1997, que justifica esta Ley por "la finalidad de conseguir nuevos métodos de creación de empleo, fomentando la participación de los trabajadores en la empresa." La Exposición de Motivos acaba justificando los beneficios fiscales reconocidos a estas entidades "teniendo en cuenta su finalidad social, además de la económica, que su creación y existencia lleva consigo."

De acuerdo con Alonso⁵¹⁰, partiendo de la función social, especialmente en el ámbito de la creación y el mantenimiento del empleo que llevan a cabo las cooperativas y las sociedades laborales, pensamos que se debe reconocer a estas entidades un régimen fiscal que tenga en cuenta, como mínimo, las dos características siguientes: en primer lugar, debe ser un régimen fiscal coherente con las especialidades que implica el funcionamiento de la sociedad cooperativa y de la sociedad laboral y, en segundo lugar, debe ser un modelo incentivador que incluya una serie de beneficios fiscales que, por un lado, compense el interés social que existe en la defensa de estas entidades teniendo en cuenta su actividad para crear y mantener los puestos de trabajo y, por otra, que favorezca su desarrollo.⁵¹¹

⁵⁰⁹ Primeramente, al hacer referencia a lo preceptuado en la disposición final 5ª de la Ley General de Cooperativas (1987), en cuanto a la elaboración de una ley sobre régimen fiscal de estas entidades, indica que de esta forma "se continúa una tradición de nuestro ordenamiento jurídico-tributario, según la cual las sociedades cooperativas han sido siempre objeto de especial atención por parte del legislador, el cual, consciente de sus características especiales como entes asociativos y su función social, les ha reconocido, desde antiguo, determinados beneficios fiscales".

A continuación, la Exposición de Motivos de la LRFC enumera los principios a que responde el régimen fiscal que establece, y el primero es el "Fomento de las sociedades cooperativas teniendo en cuenta su función social". Finalmente, indica que las normas incentivadoras contenidas en el Título IV, "establecen beneficios tributarios teniendo en cuenta la función social que hacen las cooperativas, dado que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuación y formación de las personas de los socios mediante las dotaciones efectuadas con esta finalidad".

⁵¹⁰ ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pg. 78.

⁵¹¹ Se aducen varias razones para justificar un tratamiento fiscal favorable. En primer lugar, se indica que el tipo de actividad que las sociedades cooperativas desarrollan, justifica la fiscalidad especial. El legislador piensa en las cooperativas situadas en el sector primario de la economía, cuyas actividades son de gran necesidad para el conjunto de la sociedad y no siempre suficientemente defendidas. En segundo lugar, se señala que su operativa mutualista es otra razón para justificar un trato fiscal favorable. No obstante, cada vez es mayor la permisibilidad de realizar operaciones con terceros, ya que, de estar totalmente prohibidas en la primitiva ortodoxia cooperativa, se ha pasado a amplios niveles de apertura previstos en la Ley 27/99 o en la misma Ley 20/90. En tercer lugar, la función social de las cooperativas y las sociedades laborales (ya que promueven eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y facilitan el

Es por esto que la legislación fiscal de cooperativas vigente actualmente, trata de dar respuesta a la exigencia de esta normativa fiscal coherente con la especialidad cooperativa mediante la elaboración de unas normas fiscales especiales aplicables en el ámbito del impuesto sobre sociedades para las cooperativas y del impuesto sobre la renta de las personas físicas para sus socios. Son las denominadas "normas de ajuste", que contienen los artículos 15 a 32 de la Ley 20/1990. Dichas normas de ajuste adaptan las normas generales a las peculiaridades cooperativas. Este es un primer paso.

Recordemos, por otra parte, que el art. 129.2 de la Const. impone un verdadero mandato de fomento, y no una mera norma orientativa o que permita escoger entre fomento o no fomento.⁵¹² A partir de aquí, y como veremos más adelante, es necesario crear verdaderas normas de fomento que, de acuerdo con el indicado artículo de la Const., prevean reglas fiscales beneficiosas para las cooperativas.

Siguiendo a las profesoras García y Garijo,⁵¹³ la principal razón que justifica en la actualidad la existencia de un régimen fiscal especial para las cooperativas es su previsión constitucional. En efecto, uno de los instrumentos más importantes de fomento económico de un determinado sector es el sistema tributario, ya que como sabemos, las finalidades extrafiscales de los tributos son legítimas, y están previstas en la propia LGT, cuyo artículo 2.1, segundo párrafo, establece: "los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución".

La posibilidad de que los tributos puedan satisfacer, además de la financiación del gasto, otros objetivos públicos, ha sido admitida por el Tribunal Constitucional.⁵¹⁴

acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción; creación y mantenimiento de puestos de trabajo, educación, funcionamiento democrático, desarrollo social...). En cuarto lugar, la doble condición de socio y trabajador y las reservas obligatorias específicas de estas sociedades. En quinto lugar, su normal menor capacidad económica (ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pgs. 42-45).

⁵¹² "Los poderes públicos (...) fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas".

⁵¹³ GARCIA GALVENTE, Y./GARIJO, M.R.: "Cooperativas. Régimen tributario actual en el ordenamiento español", en la obra *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Director CALVO ORTEGA, R., Cizur Menor (Navarra), Thomson-Cívitas, 2005, pg. 77.

⁵¹⁴ "La función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (...). A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución Española, pues el

Por otra parte, uno de los objetivos prioritarios de la Ley 27/1999, estatal de Cooperativas, es reforzar la consolidación empresarial de la cooperativa, para lo que es imprescindible "flexibilizar su régimen económico y societario y acoger novedades en materia de financiación empresarial". Junto a ello, teniendo en cuenta las peculiaridades de estas sociedades, creemos necesario un régimen fiscal especial que les permita intervenir en el mercado, en plano de igualdad, con el resto de empresas.

No hay que olvidar que la cooperativa es una sociedad "constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático (...)". El elemento personalista tiene, por tanto, gran importancia: las necesidades de los socios son la causa del nacimiento de la cooperativa y, del mismo modo, constituyen el fin que deben conseguir.

Para satisfacerlas, pueden desarrollar actividades empresariales, pero es evidente que, precisamente por estar inspiradas por los valores éticos a los que nos hemos referido, no pueden competir con otras formas societarias salvo que se les reconozcan ciertas ventajas. El respeto a los principios cooperativos dificulta una gestión empresarial competitiva, aunque a la vez justifica una protección especial por parte del Estado, y es evidente que ésta se consigue también, a través de normas tributarias favorables.

Por todo lo expuesto, en el momento actual son necesarias normas que garanticen la competitividad de las cooperativas en un mercado en el que la primacía del liberalismo es indiscutible, y el sistema tributario constituye uno de los medios más eficaces para garantizar dicha protección⁵¹⁵.

La primera distinción que subyace en la legislación fiscal vigente es la distinción entre cooperativas protegidas y no protegidas, de forma que no todas las cooperativas accederán a la protección, sino que algunas, por incumplir determinados requisitos se

respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo, teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales" (Sentencia del TC de 26 de marzo de 1987).

⁵¹⁵ GARCIA CALVENTE, Y/GARIJO, M.R.; "Cooperativas..."cit., pgs. 77-80.

tornarán no protegidas.⁵¹⁶ Por tanto, las cooperativas que podrán acceder a la protección nos vienen delimitadas de dos formas: positivamente, habrán de cumplir las normas de funcionamiento de las reglas sustantivas y, negativamente, no deberán incurrir en los supuestos de la pérdida de la protección previstos en el artículo 13 de la LRFC.⁵¹⁷

Por otra parte, nos parece correcto –y en esto coincidimos con Alonso- que en atención a la especial función social que cumplen las cooperativas, cuando una cooperativa no cumple esta función social, debe quedar fuera del ámbito de la protección de la fiscalidad.

Conviene preguntarnos ahora qué razones existen para otorgar mayor protección a las cooperativas agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar, de trabajo asociado y de consumidores y usuarios (cooperativas especialmente protegidas).⁵¹⁸

En primer lugar, el sector de actividad al que pertenecen. Este criterio parece que hace referencia, fundamentalmente, a las cooperativas que actúan en el sector primario.

En segundo lugar, la Ley 20/90 se basa en la escasa capacidad económica de los socios. La Exposición de Motivos, para justificar la especial protección, presume que los socios de estas cooperativas poseen una capacidad económica inferior. No obstante, nos parece que esta presunción, si no es absolutamente fundada, puede ser discriminatoria y vulnerar el principio de equidad y de igualdad tributaria.

En tercer lugar, el mayor acercamiento al principio mutualista de las cooperativas especialmente protegidas. Consideramos, no obstante, discutible que desde la ley fiscal se esté favoreciendo las cooperativas en virtud de su voluntad mutualista y la limitación que supone sus operaciones restringidas a los socios, cuando

⁵¹⁶ El art. 6.1 de la LRFC indica que “serán consideradas como cooperativas protegidas, a los efectos de esta Ley, aquellas Entidades que, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y las disposiciones de la Ley General de cooperativas o de las leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13”.

⁵¹⁷ ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pgs. 85-86.

⁵¹⁸ ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pg. 94.

la tendencia general en el ámbito cooperativo es, precisamente, la contraria, es decir, tratar de conseguir cada vez más su participación en igualdad en el mercado y la ampliación de las operaciones con terceros que pueden llevar a término. Uno de nuestros argumentos que expondremos en este sentido es la necesaria liberalización de las operaciones de la cooperativa con terceros.

En cuanto a las sociedades laborales, su ley reguladora recoge una serie de beneficios fiscales. El origen de estos beneficios está en la decisión del legislador de reconocer, para estas sociedades, un régimen de beneficios fiscales, tal como se preveía para las cooperativas, reconociendo el trabajo que en el campo de la creación y mantenimiento del empleo realizaban ambas sociedades.⁵¹⁹

Siguiendo a Calvo⁵²⁰, la propiedad de las acciones o participaciones sociales (mayoría) pertenece a los trabajadores contratados por tiempo indefinido y se garantiza esta situación a través de un derecho de adquisición preferente, en primer lugar, a favor de trabajadores que no sean socios. Por otra parte, se limita la posesión de capital social que puede pertenecer a un solo socio a un tercio del capital del mismo. En definitiva, se produce una mejor comunión capital-trabajo que normalmente redundará en beneficio de la empresa y del empleo mismo.

Estos requisitos suponen la autogeneración de empleo con un fuerte contenido social y una importante estabilidad. Asimismo, existe una limitación de facultades dominicales (cuantía máxima del capital que puede poseerse y derecho de adquisición preferente en las transmisiones).

No obstante, la crítica fundamental que se ha planteado es que el reconocimiento de estos beneficios fiscales implica un trato desigual entre las dos fórmulas societarias, porque las cooperativas tienen más limitaciones de funcionamiento, muchas de las cuales –la más evidente, pero no la única, la obligación de destinar una parte de sus resultados al Fondo de Educación y Promoción- dificultan

⁵¹⁹ ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pg. 101.

⁵²⁰ CALVO ORTEGA, R.: "Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica", en la obra *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Director CALVO ORTEGA, R., Cizur Menor(Navarra), Thomson-Cívitas, 2005, pg. 55.

su actuación en condiciones de igualdad en el mercado, con la finalidad de conseguir ciertas ventajas sociales o fines de interés general.⁵²¹

B) ARGUMENTOS CONTRARIOS A LA EXISTENCIA DE UN RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

Por otra parte, no podemos dejar de referirnos a que se han planteado diversas críticas contra la existencia de esta fiscalidad especial para las sociedades cooperativas y sociedades laborales, centradas fundamentalmente en la posible competencia desleal que esta regulación podría implicar.

En este sentido, dejando a un lado las peculiaridades de funcionamiento de las cooperativas y sociedades laborales, se pone énfasis en su faceta de empresas que actúan en el mercado en situación de igualdad con otras empresas, lo cual obliga a ser prudentes a la hora de diseñar cualquier regulación tributaria específica para estas sociedades que pueda colocarlas en una posición de competencia desleal amparada desde la misma legislación respecto del resto de empresas que actúan en el mismo mercado, en la medida que este trato fiscal ventajoso se puede traducir automáticamente en menores costes y, en consecuencia, en ventas a precios inferiores o márgenes más grandes.

Estimamos que no hay que olvidar que su actuación en el mercado se hace por mediación de fórmulas de funcionamiento específicas y persiguiendo fines que no coinciden con los de otras empresas.⁵²²

En este punto, coincidimos con Vargas y Aguilar, cuando subrayan que la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas contiene, de una parte, normas incentivadoras, que establecen beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas protegidas y especialmente protegidas y de otra, normas técnicas, de ajuste, que adaptan las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas. Entre estas peculiaridades encontramos la limitada remuneración de las aportaciones al capital social de las cooperativas, medida que no

⁵²¹ ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit, pg. 101.

⁵²² ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pgs. 39-40.

existe para el resto de sociedades, y la existencia de determinadas obligaciones financieras que inmovilizan recursos y los convierten en irrepartibles, como es la constitución de Fondos Sociales Obligatorios, que significa que parte de lo que cada socio reparte a la empresa nunca lo va a recuperar y que parte de los excedentes empresariales quedan inmovilizados.

Centrándonos en la legislación estatal, la LC establece que el Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) está destinado específicamente a la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa y es irrepartible entre los socios (art. 55), limitación que no tiene ninguna otra sociedad. Este fondo forma parte del patrimonio social irrepartible y en caso de disolución de la cooperativa pasa a disposición de la Administración con la finalidad de destinarlo a la constitución de un Fondo para la Promoción del cooperativismo.

Todo esto lleva a la conclusión de que con carácter general, el excedente máximo distribuible en las cooperativas es inferior al que se genera en otro tipo de sociedades, donde la disponibilidad de los resultados por parte de los socios es mayor, al no tener la obligación de dotar estos fondos con el beneficio obtenido en el ejercicio. En definitiva, la exigibilidad para las cooperativas de las dotaciones obligatorias a fondos sociales, así como la existencia de un patrimonio social irrepartible, aún en el caso de disolución de la sociedad, suponen una limitación a la distribución de los excedentes y a la retribución al capital, convirtiéndose en la práctica en unas importantes cargas parafiscales.⁵²³

Visto cuanto antecede, entendemos que el régimen fiscal privilegiado que se otorga a las cooperativas responde a la necesidad de compensar las cargas parafiscales a que se ven sometidas.

La limitación de los porcentajes para su actuación con terceros no encuentra su justificación en ese teórico trato fiscal privilegiado, ya que los rendimientos de estas operaciones tributan al tipo general del Impuesto sobre Sociedades, sino en una

⁵²³ VARGAS VASSEROT, C./ AGUILAR RUBIO, M.: "Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado", *Revesco*, núm. 83, 2004, pg. 133.

concepción más doctrinal que legal, de que la cooperativa debe actuar principalmente con sus socios en respeto del principio de mutualidad.⁵²⁴

⁵²⁴ VARGAS VASSEROT, C./ AGUILAR RUBIO, M.: "Las operaciones..." cit., pg. 138.

IV.3. LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN.

En lo que concierne al régimen fiscal de las SAT, hay que acudir a la disposición adicional primera de la LRFC que contiene su régimen. Hay que anotar que las SAT tributan al tipo general del Impuesto sobre Sociedades⁵²⁵ y sólo disfrutan de determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (exención total para los actos de constitución y ampliación de capital) y en el IAE (bonificación del 95% de las cuotas y recargos correspondientes a las actividades que realicen). No obstante, cuando la SAT tenga la consideración de explotación asociativa prioritaria, podrá disfrutar de los beneficios establecidos por la Ley 19/1995, de Modernización de Explotaciones Agrarias.

⁵²⁵ Salvo que la SAT cumpla los requisitos para estar sujeta al régimen de empresas de reducida dimensión (art. 108 TRLIS), en cuyo caso podrá beneficiarse de la aplicación de los tipos de gravamen establecidos en el artículo 114.

IV.4. ASPECTOS GENERALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS COOPERATIVAS

Trataremos en primer lugar cuál es la normativa tributaria aplicable a las sociedades cooperativas. En este punto, podemos distinguir una legislación específica, constituida por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas⁵²⁶ y, por otra parte, el régimen tributario general propio de las personas jurídicas, que tiene carácter supletorio.⁵²⁷

En efecto, la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante, LRFC), no contiene una regulación completa de su régimen fiscal, sino que se limita a establecer determinadas particularidades. Es decir, en palabras de Martín, se trata de una legislación insuficiente para caracterizar la situación tributaria de este tipo de entidades. Ello obliga a acudir a la normativa tributaria general, aplicable en todo aquello no regulado por la LRFC.⁵²⁸ Como señala su artículo 1.3, "en lo no previsto expresamente por esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales".⁵²⁹

Asimismo, cabe señalar dos tipos de normas entre las contenidas en la LRFC: las *normas incentivadoras*, las cuales establecen beneficios tributarios en atención a la función social que realizan las cooperativas, en cuanto que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuación y formación de las personas de los socios a través de las dotaciones efectuadas con esta finalidad y, de otra parte, existen normas técnicas, *de ajuste*, que adaptan las características y regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias. Unas y otras serán estudiadas con detalle más adelante.

Por otra parte, podemos distinguir tres clases de cooperativas: la cooperativas no protegidas y, de acuerdo con el artículo 2 de la LRFC, las cooperativas protegidas y especialmente protegidas.

⁵²⁶ Declarada expresamente vigente en virtud de la Disposición Final Segunda del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵²⁷ Exposición de Motivos Ley 20/1990.

⁵²⁸ MARTIN FERNANDEZ, J./MARTIN SALCINES, F./ RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Madrid, Iustel, 2006, pg.37.

⁵²⁹ Lo dicho hasta el momento sirve para aquellos territorios de régimen común, no para los forales. En estos últimos habrá que atender a su legislación propia. Así lo señala de modo expreso el art. 1.2 de la LRFC cuando afirma que lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de los regímenes tributarios forales vigentes de los Territorios Históricos del País Vasco y de Navarra.

A las cooperativas no protegidas les son de aplicación las normas de ajuste, contenidas en el art. 6.2, pues, como afirma la Exposición de Motivos de la LRFC, resulta indiferente que la cooperativa tenga o no derecho a los beneficios fiscales que establece la Ley.

Asimismo, indicar que el hecho de que una cooperativa especialmente protegida pierda esta condición no la convierte automáticamente en no protegida. Por el contrario, siempre que se den los requisitos necesarios, puede disfrutar de los beneficios previstos para las protegidas (DGT, 9 de junio de 1997, núm. 1174-97).

El artículo 7 de la LRFC califica de cooperativas especialmente protegidas, siempre que cumplan determinados requisitos, a las siguientes de primer grado:

- a) Cooperativas de Trabajo Asociado.
- b) Cooperativas Agrarias.
- c) Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.
- d) Cooperativas del Mar.
- e) Cooperativas de Consumidores y Usuarios.

Esta enumeración es taxativa, sin que pueda ampliarse a otras entidades, salvo disposición legal expresa. Esta opción del legislador estatal por un sistema de lista cerrada no deja de plantear problemas, sobre todo en el momento en que se pone en conexión con la legislación autonómica de cooperación. Estos inconvenientes no deslegitiman, por sí mismos, el sistema elegido por el legislador estatal. Pero de lo que no cabe duda es de que su correcto funcionamiento exige una estrecha coordinación entre la legislación estatal y autonómica que no siempre existe.⁵³⁰

La elección de estas entidades por parte del legislador tributario obedece a varias razones, ya sea porque asocian a personas con menor capacidad económica o sirven, de forma más eficaz, a los principios que caracterizan a la institución cooperativa.

En cualquier caso, se trata de cooperativas cuyo objeto les hace acreedoras de una protección constitucional reforzada, más allá de la genérica reservada a las cooperativas (art. 129.2 de la CE). Así, por lo que se refiere a las cooperativas

⁵³⁰MARTIN FERNANDEZ, J./MARTIN SALCINES+, F./ RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: *Cuestiones...cit.*, pg. 52.

incardinadas en el sector primario –agrarias, de explotación comunitaria de la tierra y del mar- puede invocarse el art. 130.1 de la CE, cuando señala que “los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”.⁵³¹

Por lo que se refiere a las cooperativas de consumidores y usuarios, el art. 51 de la CE impone a los poderes públicos el deber de garantizar sus derechos e intereses, la promoción de su educación e información y el fomento de sus organizaciones.

En cuanto a la tutela de las cooperativas de trabajo asociado, ésta se basa en el objetivo de la promoción del pleno empleo proclamado por el art. 40 de la CE.⁵³²

Siguiendo a Calvo, las cooperativas que se consideran especialmente protegidas, tienen diversas limitaciones (objetivas y subjetivas) que les dan una estructura y un contenido social más intenso que el que ofrecen el resto de las sociedades cooperativas.

Las cooperativas agrarias tienen también limitaciones subjetivas (restringiendo las personas que pueden asociarse y límites fiscales de los bienes de naturaleza rústica de cada socio) y objetivas (límites en las actividades que pueden realizarse).

Sucede lo mismo, desde el punto de vista fiscal, con las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra y las Cooperativas del Mar.⁵³³

Dicho lo anterior, suscribimos la afirmación de Martín cuando afirma que nos parece que existen otras cooperativas cuyos fines son tan dignos de protección como los que acabamos de señalar. Nos referimos, en particular, a las cooperativas de viviendas, en la medida en que constituyen un medio eficaz para el acceso a una vivienda digna a precios asequibles y contribuyen a lo dispuesto en el art. 47 de la

⁵³¹ MARTIN FERNANDEZ, J./MARTIN SALCINES, F./ RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: *Cuestiones...cit.*, pg. 52.

⁵³² Asocian a personas físicas que prestan su trabajo personal, el importe medio de sus retribuciones está limitado y el número de trabajadores asalariados no puede exceder de un determinado porcentaje (CALVO ORTEGA, R.: “Entidades...”cit., pg. 50).

⁵³³ CALVO ORTEGA, R.: *Entidades...cit.*, pg. 51.

Const.⁵³⁴ Esta constatación resulta especialmente evidente en los tiempos que vivimos, donde los precios de la vivienda han alcanzado cifras desconocidas. Por ello mismo, y sin discutir ahora el sistema de lista cerrada, se impone una actualización de la enumeración contenida en el artículo 7, a fin de acomodarla a las necesidades actuales, comentario que íntegramente suscribimos.⁵³⁵

Por lo que hace referencia a las cooperativas de segundo grado y ulterior grado, se estará a lo dispuesto en el artículo 35 de la LRFC.

En cuanto a los requisitos necesarios para que una cooperativa distinta de las de crédito sea considerada protegida, sea de primer o de segundo grado, es necesario:

- a) Que se ajuste a la LC o a las Leyes de Cooperativas de las CCAA.
- b) No debe incurrir en ninguna de las causas previstas en el art. 13 de la LRFC.

Asimismo, no se requiere pronunciamiento expreso de la Administración para gozar de estos beneficios.

IV.4.1. ANÁLISIS DE LAS COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS

Como ya se ha indicado anteriormente, el art. 7 de la LRFC contiene una enumeración taxativa de aquellas cooperativas de primer grado que se consideran especialmente protegidas. El resto de entidades del Capítulo X del Título I de la LC carecen de esta consideración. Éstas son, en principio, protegidas, salvo que incurran en alguna de las causas del art. 13.⁵³⁶

De acuerdo con Martín, la situación, así descrita, parece que ofrece seguridad jurídica a las cooperativas cuyo ámbito las somete a la legislación estatal de cooperación. Así, en una primera aproximación, queda muy claro, según el tipo de

⁵³⁴ Art. 47 Const.: "Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias... para hacer efectivo este derecho...".

⁵³⁵ MARTIN FERNANDEZ, J./MARTIN SALCINES, F./ RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: *Cuestiones...cit.*, pg. 53.

⁵³⁶ MARTIN FERNANDEZ, J./MARTIN SALCINES, F./ RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: *Cuestiones...cit.*, pg. 57.

entidad de que se trate, si tiene o no la posibilidad de acceder a la condición de cooperativa especialmente protegida.

Sin embargo, hay un tipo de cooperativas reguladas en la Ley estatal que suscita algún problema de interpretación, como señala Martín. Nos referimos a las integrales, previstas en el art. 105 de la LC. Éstas se definen como "aquellas que, con independencia de su clase, su actividad cooperatizada es doble o plural, cumpliendo las finalidades propias de diferentes clases de cooperativas en una misma sociedad, según acuerdo de sus Estatutos y con observancia de lo regulado para cada una de dichas actividades"(Art. 105 LC).

Si todas las actividades desarrolladas por las cooperativas integrales entran dentro de las categorías proclamadas como especialmente protegidas, no se produce conflicto alguno. Pero sí en los casos en que una cooperativa integral desarrolla actividades inherentes a una cooperativa especialmente protegida y también una o varias de las que no tienen dicha consideración. En tal caso, ¿se aplican los beneficios fiscales adicionales previstos en la LRFC para las especialmente protegidas?. Parece que la respuesta debe ser afirmativa, prorrateando los incentivos en función del volumen de operaciones de una u otra clase de actividades.

No obstante, ésta no parece ser la posición de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), que se decanta por la consideración unitaria de esta clase de entidades.⁵³⁷

Con todo, la situación es mucho más grave para aquellas Cooperativas sometidas a la legislación autonómica. Así, las Leyes de cooperación aprobadas por estas Administraciones territoriales han creado tipos de cooperativas distintos de los

⁵³⁷ Así, la resolución de 4 de noviembre de 2004 (num. 1967-04) de la DGT, se enfrenta al problema de decidir cuáles son los requisitos que debe reunir una cooperativa agraria y de consumidores y usuarios para gozar de la consideración de especialmente protegida. Y el Centro Directivo entiende que sólo puede acceder a esta condición si cumple todas y cada una de las exigencias previstas en la Ley para ambas clases de cooperativas. Afirma que "en la normativa vigente no existe precepto ni excepción alguna que excluya del cumplimiento de todos los requisitos exigidos para tener la consideración de cooperativa especialmente protegida a la cooperativa de dos o más clases. En consecuencia, en el presente caso, la cooperativa consultante deberá cumplir todos los requisitos exigidos en los artículos 9 y 12 de la LRFC para tener la consideración de cooperativa especialmente protegida. Si no se cumpliese con alguno de los requisitos señalados, la cooperativa no tendría dicha consideración, aunque sí la de protegida a los efectos de la citada LRFC siempre que se ajuste a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurriese en ninguna de las causas previstas en el artículo 13 de la LRFC".

estatales y que, en ocasiones, cumplen una función muy similar a los previstos en la LC. Se plantea la duda acerca de si estas entidades pueden acceder al grado máximo de protección fiscal.⁵³⁸

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que el artículo 14 de la LGT prohíbe el uso de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y de los demás incentivos y beneficios fiscales.

Aplicando la doctrina expuesta, parece que debemos obtener una conclusión negativa en cuanto a la calificación como especialmente protegidas de aquellas cooperativas creadas por la normativa autonómica y que no se ajustan a los tipos estatales.

No obstante, esta conclusión puede resultar apresurada. Así, es preciso tener en cuenta que, como señalan con acierto las SSTSJ de Catalunya de 24 de febrero de 1999 y 27 de septiembre de 2002, la exclusión de la analogía no implica que las normas de exención y reguladoras de incentivos fiscales deban interpretarse de forma literal. Por el contrario, rigen aquí todos los criterios hermenéuticos admitidos en Derecho y, en especial, el teleológico.⁵³⁹

Pues bien, si trasladamos estas tesis al caso que nos ocupa, parece que la prohibición contenida en el art. 14 de la LGT no constituye un verdadero obstáculo para calificar como especialmente protegidos a determinados tipos autonómicos de cooperativas. Así, la inclusión de las cooperativas del mar entre las que gozan de mayor protección tiene como finalidad otorgar un trato más favorable a determinado sector de actividad. Y no cabe duda de que en el mismo se encuentran las cooperativas marítimas, fluviales o lacustres catalanas, etc. Por tanto, también estas últimas deben entenderse incluidas en este nivel de máxima tutela.⁵⁴⁰

⁵³⁸ Así por ejemplo, el art. 96 de la LCoopCat crea las cooperativas marítimas, fluviales o lacustres, con un objeto muy similar a las estatales del mar, pero que extienden su ámbito de actuación a ríos, lagos y lagunas.

⁵³⁹ Este criterio es el sustentado por la STS de 2 de julio de 2003 que declara exenta del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) a una biblioteca pública, al considerarla como un servicio educativo.

⁵⁴⁰ MARTIN FERNANDEZ, J. et alii, *Cuestiones...cit.*, pg. 61.

IV.4.1.1.COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS DE PRIMER GRADO.

A) COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO

De acuerdo con lo preceptuado en el art. 80.1 de la LC, las cooperativas de trabajo asociado “tienen por objeto proporcionar a sus socios puestos de trabajo, mediante su esfuerzo personal y directo, a tiempo parcial o completo, a través de la organización en común de la producción de bienes o servicios para terceros.”

A nuestro juicio, son las cooperativas de Trabajo Asociado las merecedoras de una mayor protección, ya que inciden en lo dispuesto tanto en el párrafo primero, como en el segundo, del artículo 129.2 de la Constitución, puesto que constituyen un medio para facilitar el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción, así como un instrumento eficaz de la lucha contra el paro y la crisis económica.

Podemos caracterizar a estas cooperativas del modo siguiente⁵⁴¹:

a) Para su válida constitución es necesario que cuenten, al menos, con tres socios trabajadores. Los socios trabajadores tienen que ser personas físicas que aporten a la entidad su trabajo. La relación de estos socios trabajadores con la cooperativa es societaria⁵⁴².

La necesaria existencia de socios trabajadores no impide que la cooperativa pueda contratar también a empleados sujetos a una relación laboral. No obstante, se impone una limitación: el número de horas/año realizadas por trabajadores por cuenta ajena no podrá ser superior al 30 por 100 del total de horas al año realizadas por los socios trabajadores.⁵⁴³

⁵⁴¹ MARTIN FERNANDEZ, J. et alii, *Cuestiones...cit.*, pgs. 62-63.

⁵⁴² Art. 80.1 LC.

⁵⁴³ Art. 80.7 LC.

b) La actividad cooperativizada es, precisamente, la prestación del trabajo por parte de los socios. Dicho trabajo puede aportarse tanto a tiempo completo como a tiempo parcial.⁵⁴⁴

c) La finalidad de la cooperativa consiste, precisamente, en proporcionar un puesto de trabajo a los socios.

Este objetivo se cumple mediante la realización de una actividad empresarial de producción de bienes o servicios para terceros. Es decir, nos encontramos con una entidad que desarrolla una actividad económica idéntica a la que puede realizar cualquier sociedad mercantil convencional. Dicha característica no supone una derogación del principio mutualista. Este se cumple en la medida en que la finalidad de la entidad no es tanto la obtención de un lucro repartible –que puede existir- como proporcionar empleo a los socios. En esta clase de cooperativas distinguimos entre la actividad cooperativizada, que es el trabajo, y su objeto social, que es el desarrollo de una actividad económica.

d) No se excluye, ni mucho menos, la posibilidad de que la entidad obtenga excedentes y se repartan entre los socios en función de su participación en la actividad cooperativizada.

Asimismo, el art. 80.4 de la LC reconoce a los socios el derecho a percibir periódicamente anticipos a cuenta de dichos excedentes, que no tienen naturaleza salarial y se denominan anticipos societarios.

¿Qué requisitos deben cumplir dichas cooperativas para acceder a la condición de cooperativa especialmente protegida?. Estas entidades han de cumplir, además, los requisitos que señala el artículo 8 de la LRFC:

a) Deben asociar a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir bienes y servicios para terceros.

b) El importe medio de las retribuciones totales, incluidos los anticipos y las cantidades exigibles en concepto de retornos cooperativos, no puede exceder del 200

⁵⁴⁴ Art. 80.1 LC.

por 100 de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad, que hubieran debido percibir los socios si su situación respecto de la cooperativa hubiera sido de trabajadores por cuenta ajena.⁵⁴⁵

c) El número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no puede exceder del 10 por 100 del total de socios. No obstante, la LRFC admite si el número de socios es inferior a diez, la contratación de un trabajador asalariado sin que ello suponga la pérdida de la calificación de especialmente protegida.

Como advierte la propia Ley, este cálculo debe realizarse en función del número de socios y trabajadores asalariados existentes en la cooperativa durante el ejercicio económico, en proporción a su permanencia efectiva en la misma.

Podemos realizar algunas observaciones. En primer lugar, tenemos que tener en cuenta que el período temporal al que se remite el cómputo no es el año, sino el ejercicio económico, que puede ser inferior. En segundo lugar, aclara que el porcentaje se obtiene prorrateando a aquellos trabajadores y socios que no permanezcan en la cooperativa durante el ejercicio completo.

La cooperativa puede emplear trabajadores por cuenta ajena con cualquier otro tipo de contrato distinto al de por tiempo indefinido, siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 20 por 100 del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios.⁵⁴⁶

Como norma común para las dos limitaciones impuestas a la contratación de trabajadores, no se tienen en cuenta⁵⁴⁷:

⁵⁴⁵ Para realizar esta comparación entre las retribuciones de los socios y las normales de los empleados por cuenta ajena, hemos de acudir al Convenio Colectivo vigente, en base a la categoría de cada trabajador.

⁵⁴⁶ De acuerdo con lo preceptuado en el art. 34 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto de los Trabajadores, la jornada laboral será de cuarenta horas semanales de trabajo efectivo de promedio en cómputo anual. Teniendo en cuenta esta unidad de medida han de compararse las jornadas trabajadas por los socios y las que corresponden a los trabajadores temporales contratados durante el ejercicio económico. En caso de que éste sea inferior al año, deberá realizarse el prorrateo correspondiente en la unidad de medida.

⁵⁴⁷ MARTIN FERNANDEZ, J. et alii, *Cuestiones...cit.*, pg. 66.

- los trabajadores con contrato de trabajo en prácticas, para la formación en el trabajo o cualquier otra fórmula para la inserción laboral de jóvenes.

- los socios en situación de suspensión o excedencia y los trabajadores que los sustituyan.

- los trabajadores asalariados que, con carácter obligatorio, deba contratar la cooperativa por tiempo indefinido, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 44 del Estatuto de los Trabajadores, en los casos expresamente autorizados. Este precepto se refiere a la obligación del nuevo empresario, que queda subrogado automáticamente en los derechos y obligaciones laborales del anterior en los supuestos de sucesión de empresa.

- los socios en situación de prueba.

A efectos fiscales, el apartado 4 del artículo 8 de la LRFC asimila a las cooperativas de trabajo asociado a cualquier otra que, conforme a sus estatutos, adopte la forma de trabajo asociado, resultándole de aplicación las disposiciones correspondientes a esta clase de cooperativas.

B) COOPERATIVAS AGRARIAS

De acuerdo con el art. 93.1 LC, las cooperativas agrarias se definen como aquellas que "asocian a titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, que tienen como objeto la realización de todo tipo de actividades y operaciones encaminadas al mejor aprovechamiento de las explotaciones de sus socios, de sus elementos o componentes, de la cooperativa y a la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural, así como atender a cualquier otro fin o servicio que sea propio de la actividad agraria, ganadera, forestal o estén directamente relacionados con ellas".

Siguiendo a Martín⁵⁴⁸, esta clase de cooperativa puede caracterizarse por las notas siguientes:

a) La Ley limita el objeto de estas entidades. De acuerdo con el artículo 93.2, pueden distinguirse varias actividades posibles:

⁵⁴⁸ MARTIN FERNANDEZ, J. et alii, *Cuestiones...cit.*, pgs. 68-73.

- las propias de las denominadas cooperativas de suministro, que adquieren factores de producción para la propia entidad o para las explotaciones de los socios.⁵⁴⁹
- las que corresponden a las cooperativas de comercialización, cuya finalidad es colaborar en la venta de los productos agrarios.⁵⁵⁰
- las cooperativas agrarias pueden adquirir, parcelar, sanear y mejorar terrenos destinados a la agricultura, la ganadería o los bosques, así como construir y explotar obras e instalaciones necesarias a estos fines.
 - Cabe también que realicen actividades necesarias o convenientes o que faciliten el mejoramiento económico, técnico, laboral o ecológico de la cooperativa o de las explotaciones de los socios.
 - Pueden realizar actividades de consumo y servicios para sus socios, así como fomentar aquellas actividades encaminadas a la promoción y mejora de la población agraria y rural.

b) Desde un punto de vista subjetivo, se limita la cualidad de socio a los titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.

Son tres las cuestiones que suscita este precepto. En primer lugar, debe aclararse qué se entiende por explotación agrícola, ganadera o forestal, puesto que la LC carece de cualquier definición.

A estos efectos, resulta ilustrativo acudir a la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias. Así, su art. 2.2 define la explotación agraria como "el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituye en sí misma una unidad técnico-económica." Se trata, pues, de un concepto amplio, que coincide con el de empresa y que sólo presenta la especialidad derivada del objeto de la actividad.

⁵⁴⁹ Dentro de este grupo de cooperativas agrarias no sólo deben incluirse las que se limitan a interponerse entre los terceros vendedores y los socios para la adquisición de productos en mejores condiciones económicas. También es posible que provean a los socios productos elaborados y transformados por ella misma.

⁵⁵⁰ Estas actividades pueden ser muy variadas, abarcando desde el mero almacenamiento, hasta la transformación y posterior comercialización de los productos, incluso al consumidor final, tal y como indica la norma.

En segundo lugar, tenemos que determinar qué tipo de vínculo jurídico entre la explotación y el empresario se considera apto para otorgar a éste la condición de titular de la misma. A nuestro juicio, el término titularidad no debe identificarse como propiedad de los medios de producción, esencialmente la tierra, ya que la Ley lo refiere a la explotación. Por tanto, tendrá esta condición cualquier sujeto que, en virtud de propiedad, usufructo, arrendamiento o aparcería, sea el que organice los factores de producción, asumiendo el riesgo empresarial.

Por último, debemos aclarar quienes pueden ser socios de estas cooperativas. En efecto, pueden ser socios de estas cooperativas tanto las personas físicas, como las sociedades agrarias de transformación, las comunidades de regantes y las comunidades de aguas. También pueden serlo las comunidades de bienes y las sociedades civiles o mercantiles, siempre que tengan por objeto social el desarrollo de una explotación agraria, ganadera o forestal o una actividad complementaria.

c) Se impone la obligación de que las explotaciones de los socios se encuentren dentro del ámbito territorial determinado por los Estatutos de la Cooperativa.⁵⁵¹

d) Finalmente, las operaciones con terceros no socios se limitan al 50 por 100 del total de las realizadas con los socios, por cada tipo de actividad desarrollada por la entidad.⁵⁵²

Después de haber hecho esta caracterización, ahora vamos a examinar cuáles son los requisitos adicionales que impone la LRFC a las cooperativas agrarias para calificarlas como especialmente protegidas. Éstos se encuentran formulados en el art. 9 de la LRFC de la siguiente forma:

a) Socios.

Los socios pueden ser personas físicas o las siguientes personas jurídicas:

- Otras cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra protegidas.

⁵⁵¹ Art. 93.3 de la LC.

⁵⁵² No obstante, dicha delimitación no se aplica si se trata de operaciones de distribución al por menor de productos petrolíferos (art. 93.4 LC).

- SAT inscritas en el Registro General del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o, en su caso, de las CCAA.

- Entes Públicos.

- Sociedades mercantiles en cuyo capital participen mayoritariamente Entes Públicos.

- Comunidades de bienes y derechos que asocien a titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas y estén integradas, exclusivamente, por personas físicas.

b) Límites.

- Cesión de bienes y derechos a terceros.

De acuerdo con García y Garijo⁵⁵³, imposibilidad de ceder a terceros no socios las materias, productos o servicios que adquieren, arrienden, elaboren, produzcan, realicen o fabriquen por cualquier procedimiento, con destino exclusivo para sus propias explotaciones o para las de sus socios. Se exceptúan los remanentes ordinarios de la actividad cooperativa o las cesiones debidas a circunstancias no imputables a la cooperativa.⁵⁵⁴

- Operaciones con terceros.

El porcentaje de productos procedentes de otras explotaciones similares a las de la cooperativa o a las de sus socios, que se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan o comercialicen por la cooperativa no puede ser superior, en cada ejercicio económico, al 5 por 100 del precio de mercado obtenido por los productos propios, o al 40% del mismo precio, si así lo prevén sus estatutos. El porcentaje se determina de forma independiente para cada uno de los procesos señalados, en los que se utilicen productos agrarios de terceros.⁵⁵⁵

- Base imponible del IBI.

⁵⁵³ GARCIA CALVENTE, Y./GARIJO, M.R.: "Cooperativas..." cit., pgs. 101-102.

⁵⁵⁴ No obstante, como señala Martín, sí se permite que las cooperativas agrarias suministren al por menor productos petrolíferos a terceros sin que ello determine la pérdida de la calificación fiscal (MARTIN FERNANDEZ, J. et alii, *Cuestiones...*cit., pg. 71).

⁵⁵⁵ Art. 9.2. b) LRFC.

Las bases imponibles del IBI, como indica Martín, correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de cada socio situados en el ámbito geográfico previsto en los Estatutos para la actividad de la cooperativa no pueden exceder de 39.065,79 euros.⁵⁵⁶

- Ventas de los socios.

Siguiendo a García y Garijo⁵⁵⁷, si la cooperativa se dedica a la comercialización y transformación de productos ganaderos, en las que se integren socios titulares de explotaciones de ganadería independiente, el volumen de las ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico, dentro o fuera de la cooperativa, por cada uno de estos socios, exceptuados los Entes Públicos y Sociedades participadas por ellos mayoritariamente, no supere el límite cuantitativo establecido en el IRPF para la aplicación del Régimen de Estimación Objetiva.⁵⁵⁸

A los efectos de la aplicación de estos límites, cuando figuren como socios otras cooperativas, sociedades agrarias de transformación o comunidades de bienes, las bases imponibles y el volumen de ventas de éstas se imputarán a cada uno de sus socios en la proporción que estatutariamente les corresponda.

c) Excepciones a los límites.

Se admite la concurrencia de socios cuyas bases imponibles o volumen de ventas sean superiores a los indicados, siempre que no excedan en su conjunto del 30 por 100 de las que correspondan al resto de los socios.

C) COOPERATIVAS DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA

Son cooperativas de explotación comunitaria de la tierra aquellas que, de acuerdo con el art. 94.1 de la LC, asocian a titulares de derechos de uso y

⁵⁵⁶ Art. 9.3. LRFC.

⁵⁵⁷ GARCIA CALVENTE, Y./GARIJO, M.R.: "Cooperativas..." cit., pg. 102.

⁵⁵⁸ En la actualidad, este requisito debe considerarse referido al límite cuantitativo para la aplicación de la estimación objetiva, que se cifra en 300.000 euros anuales para las actividades agrícolas y ganaderas. En cuanto al volumen de compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior, no puede superar la cantidad de 300.000 euros anuales (Art. 31 L 35/2006).

aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que ceden dichos derechos a la cooperativa y que prestan o no su trabajo en la misma, pudiendo asociar también a otras personas físicas que, sin ceder a la cooperativa derechos de disfrute sobre bienes, prestan su trabajo en la misma para la explotación en común de los bienes cedidos por los socios y de los demás que posea la cooperativa por cualquier título, así como desarrollar las actividades recogidas en el artículo 93.2 para las cooperativas agrarias.

Como notas definitorias de esta clase de cooperativas, podemos destacar, con Martín, las siguientes⁵⁵⁹:

a) Existe una cesión a la entidad de derechos de aprovechamiento sobre tierras y otros bienes inmuebles.

b) El objeto de esta clase de cooperativas está constituido por la realización de una actividad agraria. Tanto es así que puede afirmarse que la cesión de los aprovechamientos implica que desaparecen las explotaciones individuales de los socios, creándose una nueva, de la que es titular la cooperativa.

Asimismo, el art. 94.1 de la LC se remite a las actividades que conforman el objeto de las cooperativas agrarias, con lo que el régimen jurídico de ambos tipos de entidades se aproxima. Igualmente, se aplican idénticos límites que a las cooperativas agrarias para las operaciones con terceros no socios (art. 94.2).

c) En cuanto a los socios, se distingue entre socios cedentes de aprovechamientos y socios trabajadores.

En cuanto a los primeros, su contribución a la cooperativa puede limitarse a la cesión de los aprovechamientos o bien añadirse a ello la aportación de su trabajo personal. En este segundo caso tendrán la doble consideración de socios cedentes y socios trabajadores [(art. 95.1 a)].

Los socios cedentes pueden ser tanto personas físicas como jurídicas.

⁵⁵⁹ MARTIN FERNANDEZ, J. et alii, *Cuestiones...cit.*, pgs. 73-79.

Los socios trabajadores han de ser, en todo caso, personas físicas, resultándoles de aplicación las mismas normas que a los de igual denominación en las Cooperativas de trabajo asociado, salvo las excepciones expresamente previstas en la Ley [art. 95.1. b) y 2].

Asimismo, la existencia de socios trabajadores no impide que se puedan contratar empleados por cuenta ajena, pero se prevé idéntica limitación que para las cooperativas de trabajo asociado: el número de horas al año realizadas por trabajadores por cuenta ajena –sea cual sea la modalidad de contratación- no podrá ser superior al 30 por 100 del total de horas al año realizadas por los socios trabajadores (art. 80.7 de la LC).

d) El elemento verdaderamente definidor de esta clase de cooperativas es la cesión del aprovechamiento de los bienes integrantes de la explotación agraria.

El art. 96 LC establece una serie de exigencias en cuanto a las aportaciones.⁵⁶⁰

Las posibilidades de cesión del uso y aprovechamiento no se limitan a los propietarios. También pueden realizar aportaciones todos aquellos sujetos que tengan un título que les habilite para el uso y aprovechamiento de los bienes, tales como usufructuarios o arrendatarios.

Por otra parte, el art. 96.5 impone una limitación cuantitativa a las aportaciones de los socios, en el sentido de que ninguno de ellos podrá ceder el aprovechamiento de bienes cuyo valor exceda de un tercio del de todos los integrados en la explotación. Como excepción, se admiten aportaciones superiores para Entes públicos o sociedades de capital mayoritariamente público.

⁵⁶⁰ Así, la LC impone a los Estatutos la obligación de establecer un tiempo mínimo de permanencia de la cesión del aprovechamiento. En ningún caso, dicho plazo podrá ser superior a quince años. Además, los Estatutos pueden, facultativamente, prever prórrogas sucesivas del plazo mínimo, por períodos no sucesivos de cinco años. Dichas prórrogas, en caso de que se introduzcan, operan de manera automática, salvo que el socio comunique su decisión de causar baja con una antelación mínima de seis meses (art. 96.1).

Entrando ya a examinar las exigencias derivadas de la LRFC, las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra han de cumplir determinados requisitos para gozar de la consideración de especialmente protegidas (art. 10 LRFC):

a) El art. 10.1 altera, parcialmente, la cualidad de socios de esta clase de cooperativas.

Así, mantiene para las personas físicas las mismas posibilidades previstas en la norma de cooperación. Éstas pueden ser socios cedentes y/o trabajadores.

Sin embargo, se introduce una restricción para las personas jurídicas. Según vimos, la LC admite que esta clase de entidades puedan ser socios cedentes, sin ningún tipo de restricción. Sin embargo, la LRFC limita dicha posibilidad a los Entes públicos y sociedades de capital mayoritariamente público.

Asimismo, el precepto permite que puedan asociarse, en calidad de cedentes, las comunidades de bienes y derechos integradas por personas físicas, los aprovechamientos agrícolas y forestales, los montes en mano común y demás instituciones de naturaleza análoga.

Como puede comprobarse, y a diferencia de lo que sucede en las cooperativas agrarias, quedan excluidas las SAT.

b) Al igual que sucede con las cooperativas de trabajo asociado, se imponen determinados límites a la contratación de personal dependiente. El número de trabajadores asalariados con contrato indefinido no debe exceder del 20 por 100 del total de socios trabajadores. Si el número de socios es inferior a cinco puede contratarse un trabajador asalariado. Es posible emplear trabajadores por cuenta ajena con cualquier otro tipo de contrato siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 40 por 100 del total de las jornadas legales de trabajo realizadas por los socios trabajadores.

El cómputo de estos porcentajes se llevará a cabo en la forma dispuesta para las cooperativas de trabajo asociado.

c) En cuanto a las operaciones con terceros, se imponen una serie de restricciones, tal y como ocurre con las cooperativas agrarias.

No pueden conservar, tipificar, manipular, transformar, transportar, distribuir o comercializar productos de explotaciones ajenas en cuantía superior, en cada ejercicio económico, al 5 por 100 del precio de mercado obtenido por los productos que procedan de la actividad de la cooperativa. Este porcentaje se determina de forma independiente para cada uno de los procesos señalados.

d) Asimismo, se establece un límite en función del valor catastral de los inmuebles rústicos cuyo aprovechamiento se cede.

Así, el importe total de las bases imponibles del IBI correspondientes a bienes de naturaleza rústica de la cooperativa, dividido por el número de sus socios, ya sean trabajadores o cedentes de derechos de explotación, no debe exceder de 39.065,79€.⁵⁶¹

e) Por último, la norma fiscal reitera el límite máximo de valor de las aportaciones ya impuesto por la norma de cooperación.

De esta forma, ningún socio debe ceder a la cooperativa tierras u otros bienes inmuebles que excedan del tercio del valor total de los integrados en la explotación, salvo en el caso de Entes públicos o Sociedades participadas por éstos mayoritariamente. Se pretende así garantizar cierta homogeneidad en las aportaciones de bienes por parte de los socios.⁵⁶²

D) COOPERATIVAS DEL MAR

Las cooperativas del mar asocian a pescadores, armadores de embarcaciones, cofradías, organizaciones de productores pesqueros, titulares de viveros de algas, de cetáceas, mariscadores y familias marisqueras, concesionarios de explotaciones de pesca y de acuicultura y, en general, a personas físicas o jurídicas titulares de

⁵⁶¹ Art. 10.4 LRFC.

⁵⁶² GARCIA CALVENTE, Y./GARIJO, M.R.: "Cooperativas..."cit., pg. 104.

explotaciones dedicadas a actividades pesqueras o de industrias marítimo-pesqueras y derivadas, en sus diferentes modalidades del mar, rías y lagunas marinas, y a profesionales por cuenta propia de dichas actividades, y tienen por objeto la prestación de suministros y servicios y la realización de operaciones encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las actividades profesionales o de las explotaciones de sus socios.⁵⁶³

Dos elementos caracterizan a este tipo de entidades:

En primer lugar, la determinación de los sujetos que pueden asociarse: junto a las personas físicas dedicadas personal y directamente a estas actividades –pescadores y mariscadores-, aparecen empresarios mercantiles –ejemplo: armadores-, titulares de derechos pesqueros –concesionarios- e, incluso, personas jurídicas de Derecho público de carácter corporativo (Cofradías de Pescadores).⁵⁶⁴

En segundo lugar, es preciso aludir a su objeto social, relacionado con las actividades marítimas y acuícolas. Para su cumplimiento, este tipo de cooperativas pueden desarrollar, entre otras, las siguientes actividades:

a) Adquirir, elaborar, producir, fabricar, reparar, mantener y desguazar instrumentos, útiles de pesca, maquinaria, instalaciones, sean o no frigoríficas, embarcaciones de pesca, animales, embriones y ejemplares para la reproducción, pasto y cualesquiera otros productos, materiales y elementos necesarios o convenientes para la cooperativa y para las actividades profesionales o de las explotaciones de los socios.

b) Conservar, tipificar, transformar, distribuir y comercializar, incluso hasta el consumidor, los productos procedentes de la cooperativa y de la actividad profesional o de las explotaciones de los socios.

⁵⁶³ Art. 99.1 LC.

⁵⁶⁴ La enumeración hecha por el legislador no tiene carácter de "*númerus clausus*", sino que se debe entender que las cooperativas del mar pueden asociar a todo tipo de personas físicas o jurídicas titulares de explotaciones pesqueras o industriales, marítimo pesqueras y derivadas.

c) En general, cualesquiera otras actividades que sean necesarias o convenientes o que faciliten el mejoramiento económico, técnico, laboral o ecológico de la actividad profesional o de las explotaciones de los socios.⁵⁶⁵

Por lo que hace referencia a las operaciones con terceros, el legislador ha optado por elegir la fórmula de remisión expresa a lo señalado para las cooperativas agrarias, analizadas en apartados anteriores.

Por último, el ámbito de esta clase de cooperativas será el fijado estatutariamente, lo que, para el caso de buques de pesca y armadores y dada la actividad itinerante de los mismos, debe interpretarse como referido al domicilio social y al puerto de matrícula.

En lo que se refiere al régimen fiscal, las cooperativas del mar se considerarán especialmente protegidas cuando cumplan los siguientes requisitos(art. 11 LRFC):

a) Las cooperativas deben asociar a determinada clase de personas.

El art. 11.1 se refiere, en primer lugar, a personas físicas que realicen actividades pesqueras o acuícolas. No obstante, a continuación añade a otra serie de personas y entidades. En concreto, se refiere a otras cooperativas del mar protegidas, comunidades de bienes y derechos integradas por personas físicas dedicadas a este tipo de actividades, las Cofradías de pescadores, los Entes públicos y las sociedades en cuyo capital participen mayoritariamente éstos.

b) El volumen de ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico por los socios, dentro o fuera de la cooperativa, no puede superar el límite establecido en el IRPF para la aplicación del Régimen de Estimación Objetiva (300.000 euros). Se excluyen, a efectos de este cómputo, las Cofradías de pescadores, los Entes públicos y las sociedades participadas mayoritariamente por éstos.

En los casos en los que figuren como socios otras Cooperativas del mar protegidas o comunidades de bienes, el volumen de operaciones se imputa a cada uno de los socios en la proporción que le corresponda estatutariamente.

⁵⁶⁵ Art. 99.2 LC.

Se admite, de forma excepcional, la concurrencia de socios cuyo volumen de ventas o entregas sea superior al citado límite, siempre que el total de las realizadas por ellos no exceda del 30 por 100 de las que correspondan al resto.

c) En la realización de actividades pesqueras, deben respetar los siguientes límites:

- Los elementos que intervienen en la explotación de las cooperativas o en las explotaciones de sus socios con destino exclusivo para ellas, no pueden ser cedidos a terceros no socios, salvo que se trate de remanentes ordinarios de la actividad cooperativa o cuando la cesión sea consecuencia de circunstancias no imputables a la cooperativa.

- No pueden emplear, en cualquiera de sus actividades, productos similares de terceros, en cuantía superior, por cada ejercicio económico, al 5 por 100 del precio de mercado obtenido por los productos propios o al 40 por 100 del mismo precio, si así lo prevén sus Estatutos. Estos porcentajes deben determinarse de forma independiente para cada uno de los procesos en los que la Cooperativa utilice productos de terceros.

E) COOPERATIVAS DE CONSUMIDORES Y USUARIOS

De acuerdo con el artículo 88.1 de la LC, "son cooperativas de consumidores y usuarios aquellas que tienen por objeto el suministro de bienes y servicios adquiridos a terceros o producidos por sí mismas, para uso o consumo de los socios y de quienes con ellos conviven, así como la educación, formación y defensa de los derechos de sus socios en particular y de los consumidores y usuarios en general. Pueden ser socios de estas cooperativas las personas físicas y las entidades u organizaciones que tengan el carácter de destinatarios finales."

Este tipo de cooperativas puede realizar operaciones cooperativizadas con terceros no socios, dentro de su ámbito territorial, si así lo prevén sus Estatutos⁵⁶⁶. Esta posibilidad responde a una evolución lógica sufrida por este tipo de Cooperativas.

⁵⁶⁶ Art. 88.2 LC.

Y es que, en sus inicios, limitaban sus operaciones a sus socios o, a lo sumo, a personas vinculadas a ellos. Con el transcurso del tiempo y debido al desarrollo experimentado por las industrias de distribución alimenticia y de artículos domésticos en general y, especialmente, a los principios de libre mercado y de competencia, fue haciéndose cada vez más necesaria la ampliación a supuestos de operaciones con terceros.

No obstante, esta permisibilidad no es absoluta, sino que cuenta con dos limitaciones. De un lado, dicha posibilidad ha de figurar expresamente en sus Estatutos. De otro, las operaciones con terceros han de desarrollarse dentro de su ámbito territorial de actuación.⁵⁶⁷

Los requisitos que se les exigen para disfrutar de los beneficios tributarios que la LRFC otorga a las cooperativas especialmente protegidas son:

- asociar a personas físicas con el objeto de procurarles, en las mejores condiciones de calidad, información y precio, bienes cuya entrega no esté gravada en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) al tipo incrementado.⁵⁶⁸

- la media de las retribuciones totales de los socios de trabajo, incluidos, en su caso, los retornos cooperativos a que tuvieran derecho, no supere el 200 por 100 de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad, que hubieran debido percibir si su situación respecto a la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena.

- Las ventas efectuadas a personas no asociadas, dentro del ámbito de las mismas, no pueden exceder el 10 por 100 del total de las realizadas por la cooperativa en cada ejercicio económico o del 50 por 100 si así lo prevén los estatutos. Según el apartado 4 del artículo 12 LRFC, no se aplica este límite, ni el previsto en el artículo 13.10⁵⁶⁹ a aquellas cooperativas que tengan un mínimo de 30 socios de trabajo y, al menos, 50 socios de consumo por cada socio de trabajo, cumpliendo respecto de éstos con lo establecido en el artículo 8.3.

⁵⁶⁷ MARTIN FERNANDEZ, J. et alii: *Cuestiones..cit.*, pg. 84.

⁵⁶⁸ No existiendo en la actualidad, tipo incrementado alguno, el requisito debe considerarse cumplido sea cual sea la clase de bienes que se procuren.

⁵⁶⁹ Recoge una de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

IV.4.1.2. COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO

- Requisitos que deben reunir las Cooperativas de segundo grado para tener la consideración de especialmente protegidas.⁵⁷⁰

A tenor del art. 35 de la LRFC, son cooperativas especialmente protegidas de segundo y ulterior grado aquellas en que se den las siguientes circunstancias:

a) No incurrir en ninguna de las causas de pérdida de la condición de protegida, a que se refiere el artículo 13 de la LRFC.

b) Deben asociar, exclusivamente, a Cooperativas especialmente protegidas.

No obstante, y como se verá en el capítulo de este trabajo dedicado al Impuesto sobre Sociedades, el art. 35.3 de la LRFC aplica a las Cooperativas de segundo grado, de forma parcial, la bonificación en la cuota de este tributo, aunque asocien a cooperativas protegidas y especialmente protegidas.⁵⁷¹

IV.4.2. ANÁLISIS DE LAS COOPERATIVAS PROTEGIDAS

A) LAS COOPERATIVAS DE VIVIENDA

Las cooperativas de viviendas tienen como finalidad asociar a personas físicas que precisan alojamiento y/o locales para sí y para las personas que con ellas convivan. Del mismo modo, pueden ser socios los entes públicos y las entidades sin ánimo de lucro que precisen alojamiento para aquellas personas que dependientes de ellos tengan que residir, por razón de su trabajo o función, en el entorno de una promoción cooperativa o que precisen locales para desarrollar sus actividades. Según

⁵⁷⁰ "Las cooperativas de segundo grado se constituyen por, al menos, dos cooperativas. También pueden integrarse en calidad de socios otras personas jurídicas, públicas o privadas y empresarios individuales, hasta un máximo del cuarenta y cinco por ciento del total de los socios, así como los socios de trabajo..." (Art. 77.1 LC).

⁵⁷¹ Art. 35.3 LC: "Cuando las cooperativas asociadas sean protegidas y especialmente protegidas, además de los beneficios fiscales previstos en el artículo 33, disfrutarán de la bonificación contemplada en el apartado segundo del artículo 34, que se aplicará, exclusivamente, sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas."

el art. 89 LC, también pueden tener como objeto, incluso único, el procurar edificaciones e instalaciones complementarias para el uso de viviendas y locales de los socios, la conservación y administración de las viviendas y locales, elementos, zonas o edificaciones comunes y la creación y suministro de servicios complementarios, así como la rehabilitación de viviendas, locales y edificaciones e instalaciones complementarias. Asimismo, las cooperativas de viviendas podrán adquirir, parcelar y urbanizar terrenos y, en general, desarrollar cuantas actividades y trabajos sean necesarios para el cumplimiento de su objeto social (Art. 89, LC, 1 y 2).

Es la cooperativa y no el socio, la que puede adquirir, parcelar y urbanizar terrenos y, en general, desarrollar cuantas actividades y trabajos sean necesarios para el cumplimiento de su objeto social, y sólo después adquiere el socio la propiedad, el uso y disfrute de la vivienda mediante cualquier título admitido en derecho. Así, el socio no es propietario de la vivienda hasta el momento en el que se produce la adjudicación, debiendo hasta entonces cumplir con sus obligaciones con la cooperativa y hacer frente a la posible responsabilidad social frente a terceros. La cooperativa, por su parte, debe ser considerada promotora a todos los efectos.

Por otra parte, y como sabemos, el artículo 47 de la CE establece el derecho de todos los españoles a "disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación. La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los poderes públicos".

La protección jurisdiccional de este derecho tendrá como origen principal actuaciones normativas que puedan considerarse contrarias a este derecho. Y, entre esas actuaciones, tienen especial importancia las de carácter tributario, ya que como la propia LGT indica, son legítimas las finalidades extrafiscales de los tributos⁵⁷². Por lo tanto, la vía tributaria puede ser la adecuada para resolver un problema de política social, como la vivienda.

⁵⁷² En efecto, el art. 2 LGT nos indica que "Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución".

En definitiva, la práctica de los poderes públicos debe estar inspirada por el derecho a la vivienda digna. Hay que tener en cuenta, además, que éste es un derecho orientado hacia los ciudadanos que no la poseen, la pierden o tienen importantes dificultades para conseguirla. Esta idea justifica que el legislador tributario otorgue un tratamiento diferenciado a quienes, desde el sector privado, colaboran en la consecución de este derecho. Y así ocurre, sin lugar a dudas, con las cooperativas de viviendas.

Las sociedades cooperativas de viviendas, sin embargo, no se encuentran entre las especialmente protegidas, como las de trabajo asociado, las agrarias, las de explotación comunitaria de la tierra, las del mar y las de consumidores y usuarios, gozando sólo del nivel mínimo de protección previsto en la LRFCA. ¿Tiene alguna razón de ser esta diferenciación?. En este punto compartimos la opinión de García y Garijo, en el sentido de que es difícil encontrar una razón que justifique la discriminación entre las cooperativas cuyo objeto de consumo es la vivienda y aquellas en las que éste es cualquier otro bien o derecho. En la Exposición de Motivos de la LRFCA se justifica la articulación de un doble nivel de protección en la importancia de la actuación en los respectivos sectores, en la capacidad económica de los socios y en el mayor acercamiento al principio mutualista. Pues bien, ninguno de estos factores legitima, a nuestro entender, la exclusión de las cooperativas de viviendas del máximo nivel de protección.

B) COOPERATIVAS DE CRÉDITO

Las cooperativas de crédito si cumplen los requisitos señalados en las leyes, pueden formar parte del elenco de cooperativas protegidas; no obstante, al formar parte del sector empresarial financiero de la Economía Social, no son objeto de estudio del presente trabajo.

C) COOPERATIVAS DE ENSEÑANZA

De acuerdo con el art. 103 LC, las cooperativas de enseñanza desarrollan actividades docentes en sus distintos niveles y modalidades, pudiendo realizar de

forma complementaria actividades extraescolares y conexas, así como prestar servicios que faciliten las actividades docentes.

El artículo 27 CE afirma que “todos tienen derecho a la educación”, reconociendo también la libertad de enseñanza. Tanto el derecho a la educación como la libertad de enseñanza se configuran como derechos fundamentales, gozando por ello de un reconocimiento especial en nuestro ordenamiento jurídico. En el apartado 9 de este precepto se impone a los poderes públicos el mandato de ayudar a los centros docentes “que reúnan los requisitos que la ley establezca”.⁵⁷³

Llegados a este punto, habiendo hecho un análisis de las cooperativas protegidas y de las especialmente protegidas, ahora vamos a tratar cuáles son las causas de pérdida de la consideración de cooperativa fiscalmente protegida.

IV.4.3. CAUSAS DE LA PÉRDIDA DE LA CONSIDERACIÓN DE COOPERATIVA FISCALMENTE PROTEGIDA

El artículo 13 de la LRFC enumera, con carácter exhaustivo, las causas que determinan la pérdida de la calificación de protegida.⁵⁷⁴

⁵⁷³ Este precepto ha constitucionalizado el régimen de conciertos e incorporado al sistema público los colegios que así lo deseen, puesto que no se obliga a ninguno de ellos a acogerse a la ayuda pública.

⁵⁷⁴ Así, indica que: “Son causas de la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida incurrir en alguna de las circunstancias que se relacionan a continuación:

1. No efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas.
2. Repartir entre los socios los Fondos de Reserva que tengan carácter de irrepartibles durante la vida de la Sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación.
3. Aplicar cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas de las previstas por la Ley.
4. Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.
5. Retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un Fondo Especial constituido por acuerdo de la Asamblea General.
6. Cuando los retornos sociales fueran acreditados a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o fuesen distribuidos a terceros no socios.
7. No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea General.
8. Cuando las aportaciones al capital social de los socios o asociados excedan los límites legales autorizados.
9. Participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10 por 100, en el capital social de Entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40 por 100 cuando se trate

Si una cooperativa especialmente protegida incurre en alguna de estas causas pasa a ser no protegida. Además, este cambio en la calificación se produce por la mera concurrencia de la causa de exclusión, sin que sea necesario un pronunciamiento administrativo en tal sentido. La DGT señala, en su contestación a consulta de 4 de octubre de 2002 (1498-02), "la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida no tiene que ser decretada por la Administración, ya sea estatal o autonómica, sino que se parece por la mera concurrencia de alguna de las causas previstas en el art. 13 de la LRFC".

Asimismo, y a la inversa, una cooperativa puede restablecer su condición de protegida, de manera automática, por la vuelta al cumplimiento de los requisitos necesarios para ello, sin que sea preciso contar de nuevo con un pronunciamiento administrativo. La DGT, como hemos señalado, se ha pronunciado sobre esta cuestión.

No obstante lo señalado en el art. 13 LRFC, el art. 14 de dicha Ley admite que la presencia de alguna de las causas que provocarían la pérdida de la calificación de cooperativa protegida no tengan este efecto cuando se den circunstancias excepcionales no imputables a la propia cooperativa y que hagan referencia a

de Entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa.

El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50 por 100 de los recursos propios de la cooperativa.

El Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar participaciones superiores, sin pérdida de la consideración de cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas Entidades.

10. La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las Leyes, así como el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización.

Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por 100 del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

A los efectos de la aplicación del límite establecido en el párrafo anterior se asimilan a las operaciones con socios los ingresos obtenidos por las Secciones de Crédito de las Cooperativas procedentes de Cooperativas de Crédito, inversiones en fondos públicos y en valores emitidos por Empresas públicas.

11. Al empleo de trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales por aquellas cooperativas respecto de las cuales exista tal limitación.

12. La existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en un plazo de seis meses.

13. La reducción del capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de seis meses.

14. La paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa justificada.

15. La conclusión de la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.

16. La falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales."

operaciones con terceros no socios y a la contratación de personal asalariado en plazo y cuantía determinados.

Así, la cooperativa que incurra por tales circunstancias en alguna de las causas de pérdida de la protección deberá comunicarlo, mediante escrito motivado, al Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la provincia que corresponda a su domicilio fiscal.⁵⁷⁵

Por otra parte, el hecho de que una cooperativa especialmente protegida pierda esta condición, no la convierte automáticamente en no protegida. En efecto, de acuerdo con el art. 6.1 de la LRFC, serán consideradas cooperativas protegidas a los efectos de esta Ley, aquellas Entidades que, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13.

Así, por ejemplo, si una cooperativa de trabajo asociado de primer grado no cumple los requisitos que señalan en el artículo 8 de la LRFC, no tendrá la consideración de cooperativa especialmente protegida; no obstante, sí tendría la consideración de cooperativa protegida si se ajusta a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas, en su caso, y no incurren en ninguna de las causas previstas en el artículo 13 de dicha LRFC. No teniendo la consideración de cooperativas especialmente protegidas no podrán disfrutar de los beneficios establecidos en el artículo 34 de la Ley, si bien siendo consideradas cooperativas protegidas podrán disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en el artículo 33 de la misma.⁵⁷⁶

⁵⁷⁵ La LRFC no establece un plazo para presentar el escrito. Pensamos que ha de formularse en el momento en que se produzcan las circunstancias excepcionales.

Si transcurre un mes desde su presentación sin resolución expresa, se entenderá otorgada la autorización.

⁵⁷⁶ DGT, Consulta 1174-97, de 9 de junio de 1997.

IV.5. EL GRAVAMEN DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS POR LAS COOPERATIVAS, SOCIEDADES LABORALES Y S.A.T. EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

IV.5.1. COOPERATIVAS

Ante todo, decir que la tributación de las cooperativas se configura como uno de los regímenes especiales que se integran en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, aunque no se desarrolla en la propia Ley del Impuesto.⁵⁷⁷

El Capítulo IV de la LRFC recoge las "Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades". No obstante, y siguiendo a Martín, la LRFC no contiene un tratamiento completo del impuesto que grava la renta de las Cooperativas. Por el contrario, se limita a establecer ciertas particularidades y a introducir un conjunto de incentivos fiscales. En todo lo demás, por tanto, se aplican con normalidad las previsiones del TRLIS.⁵⁷⁸

A) LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS COOPERATIVAS.

- VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES COOPERATIVA-SOCIO.

Parece claro que para el cálculo del impuesto sobre sociedades que tenga que pagar la cooperativa, no pueden recibir el mismo tratamiento tributario las cantidades que esta pague al socio como precio de sus servicios o la retribución de su trabajo, que las que le abone en concepto de participación en beneficios. El precio que la cooperativa pague a los socios por sus bienes o servicios será un coste deducible para

⁵⁷⁷ En este sentido, la Exposición de Motivos del 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, LIS) señala que "no se integran en el texto refundido, por razones de sistemática y coherencia normativa, aquellas normas de carácter fiscal que, por su contenido especial desde un punto de vista subjetivo, objetivo o temporal, no procede refundir con la normativa de carácter y alcance generales. Este es el caso de aquellas cuya refundición en este texto originaría una dispersión de la normativa en ellas contenida por afectar a diferentes ámbitos y a varios impuestos, como por ejemplo, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, ...".

⁵⁷⁸ MARTIN FERNANDEZ, J. et alii: *Cuestiones...cit.*, pgs. 97-98.

calcular la base imponible del impuesto, mientras que las cantidades pagadas en concepto de beneficios, de acuerdo con el régimen general, no admitirán esta deducibilidad.

El problema surge cuando el legislador se percata de que entre ambos sujetos existe una relación especial, ya que el socio es al mismo tiempo, cliente, trabajador, suministrador, etc., de la cooperativa, por lo cual las cifras declaradas en las operaciones llevadas a cabo entre ambos se podrían manipular para así trasladar el beneficio del socio a la cooperativa o al revés, o simplemente para eludir impuestos, por ejemplo mediante la valoración a precios superiores de las entregas o prestaciones del socio a la cooperativa.

Es por esto que el legislador, precisamente para evitar este riesgo de fraude, introduce una serie de reglas especiales de valoración de las operaciones cooperativa-socio.

Estas reglas especiales de valoración tendrán mucha trascendencia más adelante: primero, sobre la parte que en concepto de pagos y retribuciones a los socios se permite deducir a la cooperativa como gastos y, segundo, sobre la diferenciación entre la parte de lo recibido por el socio que constituyen en su IRPF rendimientos del trabajo personal y la parte que se considere rendimientos del capital mobiliario.

En la regulación del impuesto sobre sociedades, el artículo 5 del TRLIS señala que las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario. A destacar que este artículo no ha sido modificado por la última reforma del TRLIS, a través de la Ley 35/2006.

A diferencia de este régimen general, la Ley 20/1990 introduce en su artículo 15.1 una norma de ajuste que elimina la presunción y establece que "las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado, el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sea concertado entre partes independientes por dichas operaciones...", sin que exista posibilidad de ninguna clase

de no aplicar esta regla mediante la correspondiente prueba en contrario, como sucedería en el caso de otro tipo societario.

Se trata de una regla de valoración próxima a la prevista también con carácter especial para las operaciones vinculadas con las cuales el legislador parece que encuentra alguna similitud, porque en ambos casos la especial relación entre las partes le hace surgir el miedo o reparo al fraude por la vía de la manipulación en el precio declarado de las operaciones.

Así, en el caso de las operaciones vinculadas, para impedir estas posibles maniobras fraudulentas, el art. 16.1.1º.2º del TRLIS en su nueva redacción según Ley 36/2006, de 30 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, permite a la Administración tributaria computar estas operaciones según su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

En este tema, estamos totalmente de acuerdo con Alonso cuando afirma que "todo y que hay proximidad entre sí, lo cierto es que las operaciones cooperativa-socio no se pueden incluir dentro del concepto de operaciones vinculadas".⁵⁷⁹ Este concepto de operación vinculada hace referencia a un supuesto en que aisladamente, un socio presta un servicio a la sociedad a la que pertenece, pero se trata de un servicio que podría prestar un tercero, por ejemplo, el alquiler de una lonja propiedad del socio a la sociedad a cambio de un precio. La operativa entre la cooperativa y el socio, por el contrario, queda conformada más bien por operaciones habituales, del día a día, que constituyen el objeto de la cooperativa y, precisamente, para la realización del cual el socio ingresa.⁵⁸⁰

La regla imperativa de valoración según el valor de mercado sin posibilidad de prueba en contrario esta establecida exclusivamente para las operaciones entre una cooperativa y sus socios. Estas operaciones se han de valorar según valor de mercado, y éste será el valor que se podrá deducir como coste de los resultados obtenidos por la cooperativa. De hecho, el art. 20 LRFC prohíbe la posibilidad de deducir de la base

⁵⁷⁹ ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pgs. 130-132.

⁵⁸⁰ Por ejemplo, un socio de una cooperativa lechera que entrega diariamente a la cooperativa de la que es miembro la leche que ha recogido para que ésta posteriormente la venda.

imponible el exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, sobre su valor de mercado.

En consecuencia, en las operaciones entre la cooperativa y terceros se aplicará la regla general de presunción de retribución según valor normal de mercado, pero con posibilidad de prueba en contrario, como establece la regla general de valoración en el impuesto sobre sociedades.

Por el contrario, en las operaciones entre cooperativa y socio, se aplicará la regla del valor de mercado a las operaciones que la cooperativa lleve a término en cumplimiento de sus fines sociales.

En consecuencia, a las operaciones que la cooperativa efectúa con sus socios fuera del ámbito de sus fines sociales, ya no les será aplicable este régimen, sino que al entrar dentro del grupo de operaciones vinculadas, la valoración se ha de hacer según el valor normal de mercado, como establece el art. 16, 1, 1º TRLIS en su nueva redacción según Ley 36/2006.⁵⁸¹

Con respecto a este aspecto concreto, vamos a profundizar en él.

De acuerdo con la Exposición de Motivos de la Ley 36/2005, son dos los objetivos perseguidos por la reforma:

- de una parte, valorar las operaciones entre personas o entidades vinculadas según precios de mercado, de forma que el legislador consigue enlazar, para las operaciones reguladas en el artículo 16 del TRLIS el criterio fiscal con el criterio contable que debe aplicarse para el registro de dichas operaciones en las cuentas anuales individuales.

Este criterio contable establece que el precio de adquisición, por el que han de registrarse contablemente estas operaciones, debe corresponderse con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre

⁵⁸¹ En efecto, de acuerdo con dicho artículo 16.3 a), se consideran personas o entidades vinculadas una entidad y sus socios o partícipes.

competencia, entendiéndose por tal importe el valor de mercado, cuando exista un mercado representativo, o, en caso contrario, el derivado de aplicar determinados modelos o técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.

Por tanto, puede decirse que, en síntesis, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el sentado en el ámbito contable, estableciéndose la posibilidad, para la Administración tributaria, de corregir dicho valor contable, cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas y regulándose las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.

Siguiendo a Sanz, con referencia al engarce entre la contabilidad y el régimen tributario de las operaciones vinculadas, señalar que el verdadero enlace entre las regulaciones contable y fiscal exige que esta última tome como punto de referencia que la empresa que realiza una operación vinculada por un valor diferente al de mercado ha de practicar en contabilidad los ajustes pertinentes, incluso con efecto sobre el resultado contable, de manera tal que, bajo este escenario, huelgan los ajustes extracontables en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades, correspondiendo a la Administración Tributaria comprobar que se realizaron los pertinentes ajustes en contabilidad.

En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio, según redacción Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la ley mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, señala que "las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica."

¿Qué significa todo esto en relación con las operaciones vinculadas?. Pues, sencillamente, que habrá de concretarse la verdadera voluntad de las partes cuando concluyan una operación por un valor diferente al de mercado, o cuando concluyan una operación que nunca hubiera sido pactada entre independientes o, en fin, cuando se concierten para realizar un negocio jurídico bajo la apariencia de otro diferente, entre otros supuestos, para así desvelar los efectos jurídicos queridos y las

consecuentes mutaciones o efectos patrimoniales, y contabilizar a tenor de lo que resulte de dicho análisis jurídico.

Si esto es así, huelga que el contribuyente realice un ajuste extracontable a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, porque, bien se ve, el ajuste habrá debido de ser contable, esto es, reflejarse en los libros de contabilidad.

El nuevo artículo 16, por consiguiente, no puede ser interpretado en el sentido de que el contribuyente, al efectuar su declaración, debe realizar ajustes extracontables para adecuar su base imponible al valor de mercado de la operación vinculada, pues ello supondría un previo incumplimiento contable que la norma fiscal no puede presuponer ni indirectamente amparar.

Así, el contribuyente deberá formular su declaración de acuerdo con lo que resulte de sus libros de contabilidad, y corresponderá a la Administración Tributaria comprobar que ha aplicado correctamente el mandato de la norma contable, en base a la facultad de calificación del artículo 115 de la LGT.⁵⁸²

Por tanto, las personas o entidades participantes en una transacción vinculada, no podrán efectuar ajustes extracontables sobre el resultado contable, para conseguir que la base imponible del tributo recoja el resultado derivado de la valoración de dicha operación por el valor normal de mercado, ya que las partes vinculadas, por imperativo mercantil, deberán valorar y registrar contablemente la mencionada transacción por su valor fiable, entendiendo por tal el valor de mercado, cuando exista un mercado representativo, o el resultado de aplicar modelos y técnicas de valoración de general aceptación, en otro caso.

Admitir la realización de ajustes extracontables por los sujetos vinculados, que intervienen en la operación, sería admitir la existencia de un incumplimiento de carácter contable.

⁵⁸² SANZ GADEA, E.: "Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por las leyes 35/2006 y 36/2006", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 287, pgs. 37-39.

En la práctica, la facultad de efectuar los correspondientes ajustes extracontables se sitúa exclusivamente en manos de la Administración tributaria, cuando, lógicamente, disponga de una mejor estimación del valor fiable que la que ha sido aplicada por las entidades que han participado en una operación vinculada.⁵⁸³

Adviértase que la nueva redacción del art. 16.1 del TRLIS no condiciona la valoración por el valor normal de mercado a que la valoración atribuida por las partes determine una menor tributación en España o un diferimiento de la misma. En las operaciones vinculadas, la valoración por el valor normal de mercado debe aplicarse siempre, aunque no se produzca una menor tributación o un diferimiento de la misma o, incluso, aunque la aplicación del valor normal de mercado diese lugar a una menor tributación o a su diferimiento.⁵⁸⁴

- Por otra parte, la adaptación de la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, se centra en la incorporación a nuestra normativa de las directrices de la OCDE sobre empresas asociadas, así como las recomendaciones y conclusiones del Foro europeo sobre precios de transferencia, en cuyo marco deberá interpretarse la normativa que se modifica.

La nueva normativa establece la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado acordado en las operaciones vinculadas en las que intervenga, circunstancia esta que no sólo homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, sino que, además, dota a las actuaciones de comprobación tributaria de una mayor seguridad.⁵⁸⁵

Volviendo a la problemática de la valoración de las operaciones de la cooperativa con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, la regla del valor de

⁵⁸³ Así, el artículo 16.1.2º del TRLIS según redacción Ley 36/2006 señala que la Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga.

⁵⁸⁴ Piénsese en un supuesto en el que la mejor estimación del valor fiable con el que cuenta la Administración tributaria es inferior al valor normal de mercado aplicado por las partes; en tal caso, cabría la práctica, por parte de la Administración tributaria, de un ajuste extracontable negativo que, lógicamente, daría lugar a una menor tributación.

⁵⁸⁵ La determinación de la documentación que, a estos efectos, deberá estar a disposición de la Administración tributaria, se encomienda al oportuno desarrollo reglamentario de la norma (art. 16.2 L 36/2006).

mercado no se configura como una presunción que se puede destruir mediante prueba en contrario, sino que se trata de una regla imperativa contra la cual no cabe prueba de ninguna clase, lo cual lógicamente deja a la cooperativa en situación peor respecto del resto de sociedades, ya que puede estar gravada por una capacidad contributiva superior a la que realmente posee.⁵⁸⁶

Asimismo, debemos de tener en cuenta el apartado 3 del artículo 15 LRFC cuando indica que "...cuando se trate de cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que conforme a sus estatutos realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario, se aplicará este último. En las cooperativas agrarias se aplicará este sistema, tanto para los servicios y suministros que la cooperativa realice a sus socios como para los que los socios realicen o entreguen a la cooperativa". Por lo tanto, tales servicios y prestaciones no pueden producir pérdidas en la cooperativa.

Por lo tanto, quedan excluidas de la regla de valor de mercado las cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias y las que, en cumplimiento de sus fines sociales, efectúen suministros o presten servicios a sus socios.⁵⁸⁷

Particularmente, consideramos acertada -y en esto coincidimos con Alonso- la previsión introducida en el artículo 15.3, ya que, por ejemplo, en el caso de una cooperativa de consumidores y usuarios, es lógico pensar que sus socios se hayan unido a la cooperativa para comprar a mejores precios y no tendría sentido presumir que dichas compras de los socios a la cooperativa se harán a precio de mercado, porque en este caso no tendría ninguna razón de ser la incorporación de los socios a dicha cooperativa.

Asimismo, estamos de acuerdo con lo indicado por Alonso⁵⁸⁸, cuando indica que la valoración a precio efectivo se convierte en una norma técnica de ajuste que trata de adaptar la fiscalidad a las peculiaridades cooperativas, es decir, a la especificidad de

⁵⁸⁶ ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pg. 134.

⁵⁸⁷ MARTIN FERNANDEZ, J. et alii: *Cuestiones...*cit., pg. 112.

⁵⁸⁸ ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit. pg. 140.

la relación cooperativa-socio⁵⁸⁹ y cuando señala que no se puede juzgar la valoración a precio efectivo como una ventaja fiscal para la cooperativa en la medida que es una fórmula de valoración más beneficiosa para ésta, ya que –indica- el resto de sociedades sometidas al régimen general pueden, mediante la prueba en contrario a que les da opción la regulación del impuesto sobre sociedades para evitar la aplicación del criterio del valor de mercado, conseguir que sus operaciones resulten valoradas por su precio efectivo; por lo tanto, siguiendo un camino diferente, el resultado final al que se llega es el mismo.⁵⁹⁰

Por otra parte, a título personal, manifestamos nuestro desacuerdo con lo preceptuado en el art. 15.2 por lo que hace referencia a las cooperativas de trabajo asociado y de explotación comunitaria de la tierra, ya que sus prescripciones las excluyen de la aplicación de la regla del valor efectivo del 15.3. ¿Por qué ciertas cooperativas, pues, pueden utilizar el criterio del valor efectivo y otras no?. ¿Qué razón hay para que los anticipos de los socios trabajadores se calculen conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena?.

Un socio trabajador, por el mero hecho de serlo, ha arriesgado un dinero y ha dedicado un esfuerzo en su cooperativa. Si tenemos en cuenta, asimismo, lo preceptuado en el artículo 20 de la LRFC, que considera gasto no deducible el exceso de valor asignado en cuenta a, entre otras, las prestaciones de trabajo de los socios sobre su valor de mercado determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la ley, el exceso que el socio trabajador obtenga sobre la retribución que haya percibido un trabajador por cuenta ajena, no será deducible y quedará sujeto en su integridad a gravamen. Lo lógico es que el socio trabajador de una cooperativa de trabajo asociado obtenga una mayor retribución que la de un trabajador por cuenta ajena de su cooperativa, por las razones apuntadas en el párrafo anterior y opinamos que esta mayor retribución no debería ser penalizada fiscalmente en sede cooperativa.⁵⁹¹

⁵⁸⁹ La propia LRFC la considera una norma técnica de ajuste y no como beneficio fiscal.

⁵⁹⁰ ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pgs. 139-141.

⁵⁹¹ Imaginémonos el caso de una cooperativa de trabajo asociado que abona a sus socios trabajadores en promedio, el 200 por 100 de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación respecto a la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena y que no reparte entre sus socios trabajadores retornos. Esta cooperativa continuaría siendo especialmente protegida (art. 8 LRFC) pero el 100 por 100 de la retribución abonada a sus socios de trabajo quedaría plenamente sujeta al IS.

Con respecto a lo que debemos entender por valor de mercado, el segundo párrafo del art. 15 LRFC establece que “se entenderá por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sea concertado entre partes independientes por dichas operaciones”.

En este sentido, la ley hace referencia a un “precio normal”. Éste nos remite a una situación de mercado donde no estén presentes circunstancias excepcionales (una fuerte tasa de inflación, por ejemplo). Dentro de las condiciones normales de mercado, deben aceptarse los descuentos y bonificaciones por cantidad, calidad, etc., siempre que respondan a criterios objetivos y resulten normales según los hábitos comerciales.⁵⁹²

En la determinación del precio de mercado influyen múltiples factores, como son: la situación especial de la oferta y demanda de determinados productos, las grandes oscilaciones producidas en el precio en un breve período de tiempo, etc.

También se nos habla de “partes independientes”. Partes independientes son aquellas que carecen de vinculación alguna.⁵⁹³

REGLAS PARA DETERMINAR EL VALOR DE MERCADO

A) Las previsiones de la LRFC

El art. 15.2 de la LRFC sólo establece reglas para determinar el valor de mercado en tres tipos de operaciones:

a) Operaciones de comercialización o transformación

Si no se producen operaciones significativas entre partes independientes dentro de la zona de actuación de la cooperativa fijada en sus estatutos, el valor de mercado

⁵⁹² Asimismo, hay que tener presente el plazo en que el socio vaya a percibir la contraprestación de la entidad. No es lo mismo percibir su importe en el momento de realizar la entrega de bienes o prestación de servicios, que meses más tarde (MARTIN FERNANDEZ, J. et alii: *Cuestiones...cit.*, pg. 114).

⁵⁹³ MARTIN FERNANDEZ, J. et alii: *Cuestiones...cit.*, pg. 113-114.

de las entregas efectuadas por los socios se determinará rebajando del precio de venta obtenido por ésta, el margen bruto habitual para estas actividades.

b) Anticipos laborales

Su importe correspondiente a los socios trabajadores y de trabajo se calculará conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena.

c) Cesión y disfrute

La cesión de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles a las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra se valorará por la renta usual de la zona para dichas cesiones.

B) Métodos para fijar el valor de mercado

Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.⁵⁹⁴

Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.⁵⁹⁵

Por otra parte, el artículo 16.7 del TRLIS, en su nueva redacción según L 36/2006 ofrece a los sujetos pasivos la posibilidad de solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.⁵⁹⁶

⁵⁹⁴ Art. 16.4. 1º TRLIS, según nueva redacción L 36/2006.

⁵⁹⁵ Art. 16.4.2º TRLIS según redacción L 36/2006.

⁵⁹⁶ Con efectos a partir del día 1 de diciembre de 2006, fecha de entrada en vigor de la Ley 36/2006, el artículo 16.7 establece que el acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, teniendo validez durante los periodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro periodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, también se considera la posibilidad de que los efectos del acuerdo alcancen a las operaciones tanto del período impositivo en curso como a las del período impositivo

- LA DIVISIÓN BASE IMPONIBLE COOPERATIVA/BASE IMPONIBLE EXTRACOOPERATIVA

Para la determinación de la base imponible se han de considerar separadamente los resultados cooperativos y los resultados extracooperativos.⁵⁹⁷ Esta distinción es necesaria ya que el régimen fiscal de unos y otros es sustancialmente diferente.

Los resultados cooperativos son los rendimientos obtenidos por diferencia entre los ingresos cooperativos y los gastos deducibles de los mismos.⁵⁹⁸

Los resultados extracooperativos los constituyen los rendimientos extracooperativos y los incrementos y disminuciones de patrimonio.⁵⁹⁹

Resultados cooperativos

Ingresos cooperativos

De acuerdo con lo preceptuado en el artículo 17 LRFC, se consideran ingresos cooperativos:

a) Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios.

b) Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.⁶⁰⁰

c) Las subvenciones corrientes. Como en cualquier otro sujeto pasivo del IS, las subvenciones de explotación que perciba la cooperativa en relación con el objeto de la misma, formará parte del resultado contable del ejercicio y, por tanto, de la base imponible.

d) Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma prevista en las normas contables que sean aplicables.⁶⁰¹

anterior, siempre que, respecto de éste último, no haya finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el tributo correspondiente.

⁵⁹⁷ Art. 16.1 TRLIS.

⁵⁹⁸ Art. 16.2 TRLIS.

⁵⁹⁹ Art. 16.3 TRLIS.

⁶⁰⁰ Si el socio fuese sujeto pasivo del IS o del IRPF que desarrolle actividades económicas, las cuotas periódicas satisfechas a la cooperativa serían gasto fiscalmente deducible para ellos y no mayor valor de la participación en la cooperativa.

e) Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.⁶⁰²

f) Los ingresos financieros, procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada.

Gastos deducibles

Por otra parte, son gastos fiscalmente deducibles de los ingresos cooperativos, los gastos específicos necesarios para su obtención, así como la parte proporcional, conforme a criterios de imputación fundados, de los gastos generales.

Así, son gastos deducibles:

a) Los gastos específicos necesarios para la obtención de los ingresos cooperativos.

b) La parte que corresponda de los gastos generales de la cooperativa que, de acuerdo con un criterio racional y fundado, puedan imputarse a los ingresos cooperativos.

c) El importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios, las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, estimados por su valor de mercado, aunque figuren en contabilidad por un valor inferior.⁶⁰³

⁶⁰¹ De acuerdo con los criterios establecidos en el PGC, las subvenciones recibidas se integran a resultados del ejercicio en proporción a la depreciación de los activos financiados con la subvención. Caso de activos no depreciables, la subvención se integrará en el resultado del ejercicio en que se enajene o cause baja en el inventario.

⁶⁰² Estas rentas se consideran como rendimientos del capital sujetos, por tanto, a retención. No se consideran rendimientos del capital mobiliario los retornos cuando se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio al mismo; cuando se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores o bien cuando se incorporen a un fondo especial, regulado por la Asamblea general.

⁶⁰³ La valoración fiscal de estas operaciones según precios de mercado supone considerar este valor en la determinación de la base imponible cooperativizada, cualquiera que sea el valor por el que se hayan contabilizado estas operaciones.

Asimismo, si la valoración convenida entre el socio y la cooperativa fuese superior al valor de mercado de las operaciones, el exceso no es deducible y, además, tiene la consideración de retorno cooperativo, es decir, de rendimiento de capital mobiliario (art. 20 y art. 28.2 LRFC).

d) Las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al fondo de educación y promoción, y que cumplan los requisitos preceptuados.⁶⁰⁴ La cuantía máxima deducible de la aportación a este fondo es del 30 por 100 de los excedentes netos del ejercicio; el exceso, en su caso, no sería deducible en la determinación de los resultados cooperativos.

e) Los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y aquellos derivados de retornos cooperativos integrados en el fondo especial, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados.⁶⁰⁵

En cuanto a gastos no deducibles, de acuerdo con el art. 20 LRFC, a efectos de determinar los resultados cooperativos, no tienen la consideración de partida deducible para la determinación de la base imponible las cantidades distribuidas entre los socios de la cooperativa a cuenta de sus excedentes ni el exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, sobre su valor de mercado, determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de dicha Ley.

Resultados extracooperativos

Como ya hemos indicado anteriormente, los resultados extracooperativos están constituidos por los rendimientos extracooperativos y por los incrementos y disminuciones de patrimonio.

Rendimientos extracooperativos

⁶⁰⁴ Las dotaciones al Fondo, así como las aplicaciones que requiera el plan, ya se trate de gastos corrientes o de inversiones para el inmovilizado, se han de reflejar separadamente en la contabilidad social, en cuentas que indiquen claramente su afectación a dicho fondo.

Cuando, en cumplimiento del plan, no se gaste o invierta en el ejercicio siguiente al de la dotación la totalidad de la aprobada, el importe no aplicado deberá materializarse dentro del mismo ejercicio en cuentas de ahorro o en deuda pública.

⁶⁰⁵ El tipo de interés básico que se tomará como referencia será el vigente en la fecha de cierre de cada ejercicio económico.

Los rendimientos extracooperativos se obtienen por diferencia entre los ingresos y los gastos extracooperativos.

De acuerdo con el artículo 21 de la LRFC, se considerarán ingresos de esta naturaleza:

- a) Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios.
- b) Los derivados de inversiones o participaciones financieras en Sociedades de naturaleza no cooperativa.
- c) Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa.

Dentro de éstos se encuentran los procedentes de las Secciones de Crédito de las Cooperativas, con excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de Cooperativas de Crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas públicas.

En cuanto a los gastos extracooperativos, tendrán esta consideración 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.

Incrementos y disminuciones de patrimonio

De acuerdo con el art. 22 de la LRFC, son incrementos y disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio de la cooperativa que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél.

No obstante, no se considerarán incrementos de patrimonio:

- a) Las aportaciones obligatorias o voluntarias de los socios y asociados al capital social, las cuotas de ingreso y las deducciones en las aportaciones obligatorias

efectuadas por los socios en los supuestos de baja de los mismos en la cooperativa, destinadas al Fondo de Reserva Obligatorio.

b) La compensación por los socios de las pérdidas sociales que les hayan sido imputadas.

c) Los resultados de la regularización de los elementos del activo cuando así lo disponga la Ley especial que la autorice.

d) Los obtenidos como consecuencia de la atribución patrimonial de bienes y derechos de las Cámaras Agrarias que hayan tenido lugar a partir de 1-1-1994.⁶⁰⁶

No se considerarán disminuciones de patrimonio las reducciones de capital social por baja de los socios.

Por otra parte, el artículo 16.5 LRFC indica que a efectos de liquidación, la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se minorará en el 50 por 100 de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio.

B) EL TIPO IMPOSITIVO. LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA Y LA CUOTA LÍQUIDA

De acuerdo con el art. 33.2 LRFC, la cooperativas protegidas y especialmente protegidas aplicarán los siguientes tipos de gravamen:

- A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados cooperativos se aplicará el tipo del 20 por 100.

- A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados extracooperativos se aplicará el tipo general del 32,5 por 100, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 (30% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-01-2008).

⁶⁰⁶ LRFC Disp. Adic. 5º redacción Ley 43/1995 Disp. Final 2ª 4, declarada vigente por disposición derogatoria única 1 a) Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Las cooperativas que fiscalmente no gocen de la calificación de protegidas o especialmente protegidas tributarán al tipo general del Impuesto sobre Sociedades por la totalidad de su base imponible.

De acuerdo con el artículo 23 LRFC, la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, tendrán la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva.⁶⁰⁷

¿Qué podemos decir respecto de la existencia de un tipo bonificado?. Opinamos con Martín que dentro de la base imponible se incluyen cantidades que se destinan a fondos obligatorios, a los cuales el socio renuncia para propiciar el desarrollo y expansión de la entidad.⁶⁰⁸

Llegados a este punto, podemos preguntarnos por la posible aplicación del tipo de gravamen reducido regulado en el art. 114 del TRLIS. Recordemos que tienen la consideración de empresas de reducida dimensión, las de nueva creación y las que en el período impositivo anterior su cifra de negocios hubiese sido inferior a 8 millones de euros (para los períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2005).⁶⁰⁹

Opinamos, con Martín⁶¹⁰, que no cabe duda de que rige para las cooperativas no protegidas, siempre que cumplan con el requisito de cifra de negocios.

El problema se suscita con las cooperativas protegidas. Y ello, porque el art. 114 TRLIS prevé la aplicación del tipo bonificado a las empresas de reducida dimensión, "excepto si, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley, deban tributar a un tipo diferente del general".

⁶⁰⁷ Si la suma de las bases imponibles es ya negativa, la aplicación de los tipos correspondientes no originará cuota alguna, aunque el importe que resulte, como veremos, podrá ser compensado.

⁶⁰⁸ MARTIN FERNANDEZ, J. et alii: *Cuestiones...cit.*, pg. 127.

⁶⁰⁹ Cuando la entidad forme parte de una grupo de sociedades, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

⁶¹⁰ MARTIN FERNANDEZ, J. et alii: *Cuestiones...cit.* pg. 128.

Es cierto que las cooperativas protegidas gozan de un tipo privilegiado distinto del común, pero no lo es menos que aquél sólo se aplica sobre los resultados cooperativos. En consecuencia, podría plantearse la aplicación del regulado en el art. 114 para los resultados extracooperativos, que tributan –en principio- al tipo general.

Esta posibilidad, sin embargo, es rechazada de manera tajante por la DGT. Así, la contestación a consulta de 26 de mayo de 2000 afirma que “al tributar a un tipo especial, las Cooperativas especialmente protegidas no podrán disfrutar, aun por los resultados extracooperativos, en el ejercicio en que tengan la consideración de empresa de reducida dimensión, de la aplicación de los tipos de gravamen establecidos para las entidades de reducida dimensión”.

Llegados a este punto, resulta conveniente presentar el siguiente esquema de liquidación del Impuesto de Sociedades en las sociedades cooperativas:

Cuadro nº 1. Esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades

Resultado contable del ejercicio
+/- Ajustes al resultado contable
- Aplicación al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción
Base imponible: Resultados cooperativos
Resultados extracooperativos
Tipo de gravamen
Cuota íntegra previa
- Cuotas por pérdidas de ejercicios anteriores
Cuota íntegra
- Bonificación en la cuota para las cooperativas especialmente protegidas
- Bonificaciones
- Deducciones por doble imposición

- Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades
- Pagos a cuenta
- + Ajustes fiscales de la cuota para regularizar situaciones diversas

Cuota a ingresar o devolver

C) COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS

El importe negativo de la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, puede ser compensado por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas generadas en los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.⁶¹¹

A destacar, pues, que este procedimiento sustituye a la compensación de bases imponibles negativas prevista en el artículo 25 del TRLIS que, en consecuencia, no será aplicable a las cooperativas.⁶¹²

D) BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES EN LA CUOTA ÍNTEGRA

En cuanto a las bonificaciones en la cuota para las cooperativas especialmente protegidas, indicar que éstas gozan de una bonificación del 50 por 100 de la cuota resultante de aplicar, sobre los resultados cooperativos y extracooperativos, el tipo de gravamen correspondiente.⁶¹³

Por su parte, las cooperativas protegidas de segundo grado gozan también de la bonificación anterior, de la forma siguiente:

⁶¹¹ Art. 24 LRFC según redacción L 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero del año 2002.

⁶¹² Art. 24.2 LRFC.

⁶¹³ Art. 34.2 LRFC.

a) Las cooperativas asociadas han de ser protegidas o especialmente protegidas.

b) La bonificación se aplicará tan sólo sobre la parte de la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas.⁶¹⁴

Asimismo, la disposición adicional tercera de la LRFC reconoce, en su apartado primero, a las cooperativas de trabajo asociado fiscalmente protegidas, una bonificación del 90 por 100 de la cuota íntegra del IS, cuando integren –al menos- un 50 por 100 de socios minusválidos y éstos acrediten, en el momento de constituirse la cooperativa, que dichos socios se hallaban en situación de desempleo, durante los cinco primeros años de actividad social en tanto se mantenga el referido porcentaje de socios. La Ley de Presupuestos Generales del Estado puede adecuar o suprimir esta bonificación en función de la evolución del mercado de trabajo.⁶¹⁵

Deducciones por doble imposición⁶¹⁶

Siguiendo el esquema del cuadro anterior, estamos pensando en el caso de que una cooperativa participa en el capital de otra entidad, cooperativa o no, y esta última procede a repartir beneficios. En tal caso, dichos beneficios se integran en la base imponible de la entidad, estando sometidos a gravamen.

No obstante, existen deducciones que vienen a paliar esta doble imposición económica que se produce, ya que los beneficios tributan primero en cabeza de la entidad que los obtiene y luego en la cooperativa a la que se les distribuyen.

Ahora vamos a hacer referencia al tratamiento fiscal hasta 31-12-2006, con referencia a dicha deducción por doble imposición.

⁶¹⁴ Art, 35 LRFC.

⁶¹⁵ Disposición Adicional Tercera LRFC, apartado 2.

⁶¹⁶ Cfr. Art. 25 LRFC.

Recordemos, asimismo, que las medidas unilaterales para evitar la doble imposición, recogidas en la Ley de cada tributo, solamente son de aplicación cuando con el país de que se trate no exista "Convenio de doble imposición" o Tratados o Convenios que, referidos fundamentalmente a otras materias, no obstante, contengan algunas disposiciones que afectan a los tributos, pues, cuando existen estos Convenios o Tratados, son de aplicación (excepto en casos en que se pretenda evitar la elusión fiscal) las normas contenidas en los mismos y no las disposiciones de la Ley del tributo (ALBI IBAÑEZ, E.: *Sistema fiscal español*, Barcelona, Ariel Economía, 2006).

Así, el art. 30 del TRLIS reconoce una deducción en la cuota por doble imposición interna. Ésta procede cuando una entidad –en nuestro caso una cooperativa- obtiene dividendos o participaciones en los beneficios de otras entidades residentes en España (dividendos de fuente interna).

La cuantía de la deducción asciende al 50 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios (dividendos íntegros menos los gastos de custodia o administración de valores). La deducción se determina en el ejercicio 2007 aplicando el tipo del 20 por 100 o del 32,5 por 100 sobre el dividendo íntegro percibido, según que el mismo tenga o no la consideración de resultado cooperativo o extracooperativo. El porcentaje de deducción puede elevarse al 100 por 100 si la cooperativa tiene una participación en el capital social de la otra entidad igual o superior al 5 por 100 y dicho porcentaje se hubiere tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

Asimismo, si la cooperativa obtiene plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en el capital de entidades residentes en territorio español (plusvalías de fuente interna), cumpliéndose los requisitos del art. 30.5 del TRLIS, podrá aplicar en su cuota una deducción resultante de aplicar al importe de la plusvalía obtenida el tipo de gravamen que corresponda según la naturaleza cooperativa o extracooperativa de esa plusvalía.

Si se trata de rentas obtenidas por la cooperativa sometidas a tributación en el extranjero, puede aplicar la deducción en su cuota en los términos establecidos en el art. 31.1 del TRLIS,⁶¹⁷ así como la exención de las mismas si se cumplen las condiciones establecidas en el art. 22 del TRLIS.

⁶¹⁷ “Se deducirá de la cuota íntegra la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.” Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Si la renta son dividendos derivados de participaciones en entidades residentes en el extranjero, igualmente la cooperativa podrá aplicar las deducciones en su cuota íntegra en los términos establecidos en el art. 32 del TRLIS.

La deducción se determina aplicando el tipo del 20% o del 32,5%⁶¹⁸ sobre la renta, dividendo íntegro percibido o plusvalía obtenida, según que tengan o no la consideración de resultado cooperativo o extracooperativo.

Si se cumplen los requisitos del art. 21 del TRLIS, los dividendos y plusvalías de participaciones en entidades no residentes estarían exentos de tributación.

Si la cooperativa fuese socio, a su vez, de otra cooperativa y percibe retornos cooperativos de esta última, esa renta tiene la consideración de resultado cooperativo y, además, permite aplicar en su cuota íntegra una deducción para evitar la doble imposición interna, con la particularidad de que la deducción se determina aplicando el tipo del 10% sobre el importe del retorno, si la cooperativa participada es fiscalmente protegida, o del 5% si se trata de una cooperativa especialmente protegida.

La Disposición final segunda 16 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, 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, añade, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, añade una disposición transitoria vigésima al TRLIS, que lleva por título "Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición".

En virtud de dicha disposición transitoria, las deducciones establecidas en el art. 30⁶¹⁹ del TRLIS que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se pueden deducir en los períodos impositivos que concluyan dentro del resto del plazo establecido en el referido artículo. El importe de la deducción se calculará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que ésta se aplique.⁶²⁰

⁶¹⁸ 30 por 100 para períodos impositivos iniciados a partir de 1-01-2008.

⁶¹⁹ Art. 30 TRLIS: "Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna"

⁶²⁰ Plazo de siete años inmediatos y sucesivos. Art. 30.6 TRLIS.

Asimismo, de acuerdo con dicha disposición, las deducciones establecidas en el artículo 31.1.b) y 32.3 del TRLIS, que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se pueden deducir en los períodos impositivos que concluyan dentro del resto del plazo establecido en los referidos artículos.⁶²¹

En ambos casos (ya sea deducción para evitar la doble imposición interna o ya sea para evitar la doble imposición internacional), el importe de la misma se determinará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que esta deducción se aplique.

Pondremos dos ejemplos para clarificar este régimen transitorio.

Ejemplo 1

En el ejercicio 2006, la cooperativa A, fiscalmente protegida, recibe de la sociedad Y, en la que posee una participación superior al 5% desde hace más de un año, un dividendo de 200.000 u.m. (Rendimiento extracooperativo). El resto de rentas percibidas por la cooperativa A, en el ejercicio 2006, han sido positivas, ascendiendo los resultados cooperativos a +160.000 u.m. Por lo demás, supondremos que existía una cuota negativa procedente de ejercicios anteriores, pendiente de compensación, de 80.000 u.m. y que las bases imponibles del IS de la cooperativa A, correspondientes a resultados cooperativos, relativas a los ejercicios 2007 y 2008 ascienden a 50.000 u.m. y a 120.000 u.m., respectivamente.

- Liquidación del IS de la cooperativa A en el ejercicio 2006:

⁶²¹ Plazo de diez años inmediatos y sucesivos. Art. 31.4 y art. 32.4.

Base imponible rtados. cooperativos previa	160.000
Base imponible por rtados. cooperativos	$160.000 - 0,50(0,20 \times 160.000) = 144.000$
Cuota íntegra al 20%	28.800
Ingresos extracooperativos: 200.000	
Base Imponible extracooperativa previa:	
$200.000 - 50.000(1) = 150.000$	
Cuota íntegra al 35%	52.500
(1) Suponemos dotación al FRO procedente de resultados extracooperativos, del 50% de dichos resultados extracooperativos (100.000)	
Resulta deducible fiscalmente el 50% de dicha dotación, de acuerdo con la LRFC.	
Cuota íntegra negativa pdte. de compensar	80.000
Cuota líquida	1.300
Deducción art. 30.2 TRLIS ($1 \times 0,35 \times 200.000 = 70.000$)	4.500
Deducción art. 30.2 TRLIS pendiente de aplicar	68.700

- Liquidación del IS de la cooperativa A en el ejercicio 2007.

En el ejercicio 2007, el tipo de gravamen del IS para los resultados cooperativos es igualmente del 20%.

Base imponible rtados. cooperativos previa	50.000
Base imponible rtados. cooperativos	$50.000 - 0,50(0,20 \times 50.000) = 45.000$
Cuota íntegra al 20%	9.000

Deducción art. 30.2 TRLIS procedente de 2006	-9.000
Cuota líquida	0
Deducción art. 30.2 TRLIS pendiente de aplicar	59.700

- Liquidación del IS de la cooperativa A en el ejercicio 2008

Base imponible rtados cooperativos previa	120.000
Base imponible rtados cooperativos	$120.000 - 0,50(0,20 \times 120.000) = 108.000$
Cuota íntegra al 20%	21.600
Deducción art. 30.2 TRLIS procedente de 2007	21.600
Cuota líquida	0
Deducción art. 30.2 TRLIS pendiente de aplicar	38.100

Ejemplo 2

En el ejercicio 2006, la sociedad laboral A recibe de la sociedad anónima Y, en la que posee una participación superior al 5% desde hace más de un año, un dividendo de 200.000 u.m. El resto de rentas recibidas por la sociedad laboral A, en el ejercicio 2006, han sido negativas, ascendiendo su importe a -160.000 u.m. Por lo demás, supondremos que la base imponible del IS de la sociedad laboral A, correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008 asciende a 50.000 u.m. y 120.000 u.m., respectivamente.

- Liquidación del IS de la sociedad laboral A en el ejercicio 2006

Base imponible (200.000 - 160.000)	40.000
Cuota íntegra al 35%	14.000
Deducción art. 30.2 TRLIS (1x0.35x200.000)	-70.000
Cuota líquida	0
Deducción art. 30.2 TRLIS pendiente de aplicar(70.000-14.000)	56.000

- Liquidación en el ejercicio 2007 del IS de la sociedad laboral A.

En el ejercicio 2007, el tipo de gravamen del IS es del 32.5%. En consecuencia, de acuerdo con el mandato establecido en la disposición transitoria vigésima del TRLIS, es preciso recalcular el saldo pendiente de deducción, procedente del ejercicio 2006, teniendo en cuenta el nuevo tipo de gravamen. El importe del saldo pendiente de deducción, teniendo en cuenta la reducción del tipo de gravamen al 32.5% es el siguiente:

Saldo pendiente de deducción recalculado= $56.000 \text{ u.m.} \times (0.325/0.35) = 52.000 \text{ u.m.}$

La liquidación del IS del ejercicio 2007 será la siguiente:

Base imponible	50.000
Cuota íntegra al 32.5%	16.250
Deducción art. 30.2 TRLIS procedente del ejercicio 2006	-16.250
Cuota líquida	0
Deducción art. 30.2 TRLIS pendiente de aplicar(52.000-16.250)	35.750

- Liquidación del IS de la sociedad laboral A en el ejercicio 2008.

En el ejercicio 2008, el tipo de gravamen del IS de la sociedad laboral es del 30%. Por tanto, según lo establecido en la disposición transitoria vigésima del TRLIS, es preciso recalcular el saldo pendiente de deducción, procedente del ejercicio 2007, teniendo en cuenta el nuevo tipo de gravamen.

El importe del saldo pendiente de deducción, teniendo en cuenta el nuevo tipo de gravamen del 30%, es el siguiente:

Saldo pendiente de deducción recalculado: $35.750 \text{ u.m.} \times (0.30/0.325) = 33.000 \text{ u.m.}$

La liquidación del IS del ejercicio 2008 será la siguiente:

Base imponible	120.000
Cuota íntegra al 30%	36.000
Deducción art. 30.2 TRLIS procedente del ejercicio 2007	-33.000
Cuota líquida	3.000
Deducción art. 30.2 TRLIS pendiente de aplicar (33.000-33.000)	0

Este ejemplo sería igualmente aplicable para el caso de una Sociedad Agraria de Transformación.

En este ejemplo 2, por razones de mayor sencillez, hemos aplicado el tipo general del IS y no hemos explorado la posibilidad de aplicar los tipos indicados para las empresas de reducida dimensión.

Por otra parte, dicha disposición transitoria vigésima establece en su apartado 2 que las deducciones que resultaron de aplicar lo establecido en los artículos 29 bis y 30 bis de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se podrán deducir en los períodos impositivos

que concluyan dentro del resto del plazo establecido en los referidos artículos.⁶²² El importe de la deducción se determinará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que esta se aplique.

Y, finalmente, la nueva disposición transitoria vigésima del TRLIS, añadida por la disposición final segunda 16 de la Ley 35/2006, incorpora un apartado 3, que establece que la norma de recálculo de los saldos pendientes de deducción también debe aplicarse respecto de las deducciones correspondientes a los art. 30 (deducción para evitar la doble imposición sobre los dividendos y las plusvalías de fuente interna), 31.1.b) (deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional) y 32.3 (deducción para evitar la doble imposición económica internacional) del TRLIS, generadas en períodos impositivos iniciados a partir del día 1-1-2007, cuando se apliquen en períodos impositivos posteriores en los que el tipo de gravamen sea diferente al vigente en el período impositivo en que se generaron.

Por tanto, en aplicación de dicha regla, las deducciones por doble imposición interna e internacional, generadas en el ejercicio 2007, en el que el tipo de gravamen del IS es del 32,5%(Base imponible extracooperativa), que se apliquen en el ejercicio 2008, en el que el tipo de gravamen del IS es del 30%, deben ser objeto del pertinente recálculo, para incorporar el efecto derivado de esta reducción del tipo de gravamen del impuesto.

Por otro lado, ahora trataremos la doble imposición jurídica internacional y la doble imposición económica internacional. En primer lugar, la doble imposición jurídica internacional es aquella que se produce cuando la renta obtenida por una misma entidad, sujeto pasivo del IS, es gravada en dos Estados diferentes. La doble imposición surge porque una entidad residente en territorio español, que obtiene una determinada renta en el exterior, es gravada, respecto de dicha renta, por el IS y por el impuesto correspondiente al Estado de procedencia de tal renta.

Para eliminar esta doble imposición jurídica internacional, el art. 31.1 del TRLIS permite que se deduzca de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS.

⁶²² Siete años inmediatos y sucesivos.

- el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Para llevar a cabo esta comparación, el impuesto satisfecho en el extranjero debe incluirse en la renta procedente del exterior, formando parte de la base imponible del IS.

Finalmente, el precepto concluye estableciendo que las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 10 próximos años inmediatos y sucesivos.

En segundo lugar, la doble imposición económica internacional, se produce cuando una misma renta queda sujeta a gravamen en dos Estados, en sede de dos entidades. Esta situación de doble imposición se produce respecto de los dividendos y participaciones en beneficios de fuente extranjera.

Los beneficios obtenidos por una entidad no residente quedan sujetos al tributo que grava tales beneficios en el Estado de residencia de dicha entidad. Cuando estos beneficios son distribuidos a su socio, una entidad residente en España, en forma de dividendos, quedan de nuevo integrados en la base imponible del IS. De esta forma se genera una situación de exceso de imposición: la misma renta es gravada en dos Estados, por el tributo que grava los beneficios empresariales.

Para evitar la doble imposición económica internacional, el art. 32 del TRLIS establece que, cumpliéndose una serie de requisitos, cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente en España, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo.⁶²³

⁶²³ Cabe indicar que la L 25/2006 (art. 1), extendió las posibilidades de deducción a los impuestos que hubieran soportado las filiales de cualquier nivel, con efectos a partir del día 1 de enero de 2005, siempre que se cumplieran los requisitos que ya exigía dicho precepto en relación con las filiales de segundo y tercer nivel. Esto es, siempre que cada relación entre filiales reúna las condiciones de participación directa mínima del 5% y de mantenimiento de la misma durante un período de un año, anterior o posterior a la distribución de los beneficios. Esto permite un comportamiento neutral del IS, eliminando la existencia de situaciones de exceso de imposición.

Esta deducción también cuenta con un límite. Así, el precepto indica que esta deducción, juntamente con la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional respecto de los dividendos y participaciones en beneficios, no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubiesen obtenido en territorio español.

Finalmente, la norma señala que las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Veamos un ejemplo.

La cooperativa A, residente en España, fiscalmente protegida, ha obtenido, en el ejercicio 2006, rentas de fuente extranjera por un importe neto de 18.300 u.m., procedentes del país B. El impuesto satisfecho en el extranjero, en relación con tales rentas, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS fue de 11.700 u.m. También ha obtenido, en dicho ejercicio, un dividendo procedente de una entidad participada, residente en el país C, que cumple todos los requisitos previstos en el art. 32 del TRLIS, cuyo importe ascendió a 8.300 u.m.

El impuesto satisfecho sobre los beneficios de los que procede el dividendo, en el país C, ascendió a 5.700 u.m. Además, el reparto del dividendo ha soportado un gravamen en el país C de 1.000 u.m.

Asimismo, el importe del resto de las rentas obtenidas por la cooperativa A en el ejercicio 2006 fue de 10.000 (Base Imponible por resultados cooperativos). Finalmente, la base imponible del IS por operaciones cooperativizadas en el ejercicio 2007 ha sido de 60.000 u.m.

- Liquidación del IS de la cooperativa A en el ejercicio 2006

Rentas computables en la base imponible procedentes del país B(18.300 + 11.700)	30.000
---	--------

Rentas computables en la base imponible procedentes del país C(8.300 + 5.700 + 1.000)	15.000
Rentas obtenidas en España(B.I. Cooperativa: 10.000)	10.000
Base imponible previa	55.000
Base imponible rtdos cooperativos	$10.000 - 0,50(0,20 \times 10.000) = 9.000$
Cuota íntegra al 20%	1.800
Base imponible extracooperativa $\{(30.000 + 15.000 - 0.50(15.000 + 7.500))\} = 33.750$	
Cuota íntegra al 35%	11.812,5

Deducción art. 31 y 32 del TRLIS(1)	-11.812,5
Cuota líquida	0
Deducción art. 31 y 32 del TRLIS pendiente de aplicar (15.750-11.812,5)	3.937,5

(1) Rentas procedentes del país B:

Impuesto satisfecho en el país B: 11.700

Impuesto que correspondería pagar en España por la Renta de 30.000 si se hubiesen obtenido en territorio español = $0.35 \times 30.000 = 10.500$

Deducción: la menor de las dos cantidades anteriores = 10.500.

Rentas procedentes del país C:

Impuesto satisfecho sobre los beneficios de los que procede el dividendo, país C y retención en la fuente en el país C = $5.700 + 1.000 = 6.700$.

Impuesto que correspondería pagar en España por la renta de 15.000 si se hubiesen obtenido en territorio español = $0.35 \times 15.000 = 5.250$.

Deducción = La menor de las dos cantidades anteriores = 5.250.

Total deducción art. 31 y 32 del TRLIS = $10.500 + 5.250 = 15.750$.

- Liquidación del IS de la cooperativa A en el ejercicio 2007.

En el ejercicio 2007, la base imponible por operaciones cooperativizadas ha sido de 60.000.

Como el tipo de gravamen del IS por operaciones cooperativizadas no sufre modificación en 2007 respecto de 2006, el saldo pendiente de deducción sigue siendo el de 2006.

Base por operaciones cooperativizadas previa:	60.000
Base imponible cooperativizada = $60.000 - 0,50(0,20 \times 60.000) =$	54.000
Cuota íntegra a 20%	10.800
Deducción art. 31 y 32 TRLIS procedente de 2006	- 3.937,5
Cuota líquida	6.862,5

Veamos otro ejemplo

La deducción por doble imposición interna e internacional generada por la cooperativa A en el ejercicio 2007 ascendió a 25.000 u.m. En dicho ejercicio se aplicaron deducciones por doble imposición por importe de 12.400 u.m., quedando, en consecuencia, pendiente de aplicación, para el ejercicio 2008, 12.600 u.m.

El saldo pendiente de deducción, aplicable en el ejercicio 2008, teniendo en cuenta la diferencia de tipo de gravamen entre los ejercicios 2007 (32,5%) y 2008 (30%), de acuerdo con lo dispuesto en la nueva disposición transitoria vigésima 3 del TRLIS, añadida por la disposición final segunda 16 de la Ley 35/2006, será el siguiente:

$$12.600 \times (0,30/0,325) = 11.631 \text{ u.m.}$$

- Bonificación por actividades exportadoras de producciones cinematográficas y de libros.

El artículo 34.1 del TRLIS establecía una bonificación del 99% para la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos y

elementos cuyo contenido fuese normalmente homogéneo o editado conjuntamente con aquéllos, así como de cualquier manifestación editorial de carácter didáctico, siempre que los beneficios correspondientes se reinvirtieran en el mismo período impositivo al que se refería la bonificación o en el siguiente, en la adquisición de elementos afectos a la realización de las citadas actividades o en cualquiera de los activos indicados en los art. 37 a 39 TRLIS.

La disposición derogatoria segunda 4 de la L 35/2006 deroga, con efectos para los períodos impositivos que se inician a partir del día 1-1-2014, el art. 34.1 del TRLIS.

Hasta dicha fecha, se produce una reducción gradual y paulatina de la mencionada bonificación. La disposición final segunda 13 añade, con efectos para los períodos impositivos que se inician a partir del día 1-1-2007, una disposición adicional novena al TRLIS, con el título de "Reducción de la bonificación de actividades exportadoras" que establece que, para los ejercicios 2007 a 2013, el porcentaje de bonificación aplicable vendrá determinado por el resultado, redondeado en la unidad superior, de multiplicar el porcentaje del 99%, vigente hasta 31-12-2006, por los coeficientes que se indican a continuación:

Período impositivo iniciado a partir de...	Coefficiente multiplicador aplicable	Porcentaje de bonificación resultante
1-1-2007	0.875	87%
1-1-2008	0.750	75%
1-1-2009	0.625	62%
1-1-2010	0.500	50%
1-1-2011	0.375	38%
1-1-2012	0.250	25%
1-1-2013	0.125	13%

Para poder disfrutar de la bonificación por actividades exportadoras, el art. 34.1 del TRLIS exige que los beneficios derivados de dicha actividad se reinviertan en la adquisición de una serie de activos, en el mismo período impositivo en el que se tiene derecho a la bonificación o en el siguiente.

En consecuencia, centrándonos en la bonificación correspondiente al ejercicio 2013, siempre que, claro está, el ejercicio social coincida con el año natural, se puede afirmar que, de acuerdo con el contenido del art. 34.1 del TRLIS, la reinversión de los beneficios obtenidos por la actividad exportadora en el ejercicio 2013 podrá efectuarse tanto en el período impositivo de 2013 como en el período impositivo de 2014.

En este segundo caso, dicha reinversión se producirá en un período impositivo en el que la bonificación por actividades exportadoras ya no será de aplicación, al haber quedado derogada en los términos antes señalados. Por tanto, era preciso establecer una norma de carácter transitorio para determinar los requisitos que, al objeto de consolidar la bonificación aplicada en el ejercicio 2013, deben cumplirse, en estos casos, en orden a la reinversión efectuada después del día 1-1-2014.

La disposición final segunda 19 de la L 35/2006 añade, para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, una nueva disposición transitoria vigésima tercera al TRLIS, con el título de "Régimen transitorio de la bonificación por actividades exportadoras", en virtud de la cual, la bonificación aplicada en los períodos impositivos iniciados antes del día 1-1-2014, según la redacción del art. 34.1 vigente para dichos períodos, estará condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos en dicho precepto, aún cuando la reinversión se realice en un período impositivo iniciado a partir del mencionado día 1-1-2014.

En definitiva, para poder consolidar la bonificación practicada en períodos impositivos iniciados antes del día 1-1-2014, cuando la reinversión se efectúa después de dicho día, es preciso que dicha reinversión cumpla los requisitos fijados en el art. 34.1 del TRLIS (reinversión de los beneficios en el plazo y en los activos previstos en dicho artículo).

- Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

Goza de una bonificación del 50% la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas por entidades que operen efectiva y materialmente en Ceuta, Melilla o sus dependencias.

Así, tienen derecho a la bonificación:

- a) las entidades españolas con domicilio fiscal en Ceuta y Melilla. Es decir, la entidad tiene su domicilio social en Ceuta o Melilla y en él está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad.
- b) Las entidades españolas con domicilio fiscal en el resto del territorio español que operan en Ceuta y Melilla mediante establecimiento permanente.
- c) Las entidades no residentes en España que operan en Ceuta y Melilla mediante establecimiento permanente. En este caso, para valorar la existencia de establecimiento permanente debe estarse a lo que establezca el convenio para evitar la doble imposición internacional, si alguno es aplicable; en caso contrario, debe estarse a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (art. 13.1. a.).

Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

Régimen transitorio

Derogación de la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero

En síntesis, este incentivo fiscal, de acuerdo con el art. 23 del TRLIS, en su redacción vigente hasta 31-12-2006 estaba destinado a fomentar la internacionalización de las empresas españolas, permitiendo deducir de la base imponible del IS el importe de las inversiones efectivamente realizadas en el ejercicio, para la adquisición de participaciones en los fondos propios de sociedades no residentes en territorio español, que permitieran alcanzar la mayoría de los derechos de voto en ellas, cumpliéndose una serie de requisitos.

Además, el importe máximo anual de la deducción era de 30.050.605,22 euros, sin exceder del 25 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades deducidas debían integrarse en la base imponible, por partes iguales, en los períodos impositivos que concluyesen en los 4 años siguientes. Se trata, por tanto, de un incentivo fiscal basado en el diferimiento del pago del IS.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, se suprime el art. 23 del TRLIS, por entender que en la actualidad, no es necesaria esta deducción como instrumento para el fomento de la internacionalización de las empresas españolas, al contar el tributo con otros mecanismos para incentivar dicha internacionalización.

La derogación de esta deducción va acompañada de la pertinente norma de régimen transitorio (TRLIS Disp transitoria 19, redacción L 35/2006 Disp final 2. 15). Así, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, las deducciones en la base imponible practicadas antes del día 1-1-2007 al amparo del art. 23 del TRLIS, se regularán por lo previsto en tal precepto, aún cuando la integración en la base imponible de la renta diferida, así como los demás requisitos exigidos por el precepto, tengan lugar en períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha.

Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades cuya derogación se produce a partir del día 1-1-2011.

La disposición derogatoria segunda 2 de la L 35/2006 deroga, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2011, las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades:

- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.⁶²⁴
- Deducciones por inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos.⁶²⁵
- Deducción por inversiones en plataformas de acceso para discapacitados.⁶²⁶

⁶²⁴ De acuerdo con lo preceptuado en el art. 36 TRLIS, las entidades que cumplían los requisitos establecidos en el artículo 108 (entidades de reducida dimensión) del TRLIS tenían derecho a una deducción en la cuota íntegra del 15 por ciento del importe de las inversiones y de los gastos del período relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet, así como con la mejora de los procesos internos de la empresa mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación (acceso a Internet, comercio electrónico, etc.).

⁶²⁵ De acuerdo con el art. 38.5 TRLIS, las inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite incorporados a vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, daban derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10 por ciento del importe de dichas inversiones.

⁶²⁶ De acuerdo con el art. 38.5 TRLIS, las inversiones en plataformas de acceso para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, incorporadas a vehículos de transporte público

- Deducción por inversiones y gastos en guarderías para los hijos de los trabajadores de la entidad.⁶²⁷
- Deducción por inversiones medioambientales.⁶²⁸
- Deducción por gastos de formación profesional.⁶²⁹
- Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.⁶³⁰

Hasta que se produzca la derogación de estas deducciones, en la fecha indicada, la L 35/2006 prevé una reducción paulatina de las mismas, entre los períodos impositivos de 2007 a 2010, mediante la aplicación de una serie de coeficientes a los respectivos porcentajes de las distintas deducciones.

En concreto, la disposición final segunda 14 de la L 35/2006 añade con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, una disposición adicional décima a la LIS, bajo el título "Reducción de las deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para incentivar la realización de determinadas actividades", que establece, en su apartado 1, que las deducciones antes relacionadas se determinarán, para los años 2007 a 2010, ambos inclusive, multiplicando los

de viajeros por carretera, permitan gozar de una deducción de la cuota íntegra del 10 por ciento del importe de dichas inversiones.

⁶²⁷ Las inversiones y gastos en locales homologados por la Administración pública competente para prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores de la entidad, y los gastos derivados de la contratación de este servicio con un tercero debidamente autorizado, permitan una deducción de la cuota íntegra del 10 por ciento del importe de dichas inversiones y gastos (Art. 38.6).

⁶²⁸ Se trata de un conjunto de incentivos fiscales cuyo objetivo es la protección del medio ambiente. Así, se autoriza una deducción del 10 por ciento de determinadas inversiones realizadas en ciertas instalaciones con la finalidad de proteger el medio ambiente (reducción de la contaminación atmosférica, de aguas, reducción, recuperación o tratamiento de residuos, etc.). Para las inversiones consistentes en la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, que cuenten con sistemas que permitan la reducción de la contaminación atmosférica, la deducción es del 12 por ciento. Finalmente, también se aplica una deducción del 10% sobre las inversiones en activos destinados al aprovechamiento de energías renovables (Art. 39 TRLIS).

⁶²⁹ Con carácter general, la realización de actividades de formación profesional dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del cinco por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo. En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de formación profesional en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el cinco por hasta la media, y el 10 por ciento sobre el exceso respecto de ésta.

Además, de forma particular, la deducción, en los porcentajes señalados, también es aplicable respecto de los gastos efectuados por la entidad con la finalidad de habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías (Art. 40 TRLIS).

⁶³⁰ Las contribuciones empresariales a planes de pensiones y a las mutualidades de previsión empresarial permiten practicar una deducción de la cuota del 10%, calculada de acuerdo con una serie de límites cuantitativos. La deducción, en el porcentaje indicado, y sujeta también a determinados límites cuantitativos, opera respecto de las contribuciones empresariales realizadas a los patrimonios protegidos de los trabajadores o de un determinado grupo familiar de los mismos (Art. 43 TRLIS).

porcentajes de deducción correspondientes a las mismas por una serie de coeficientes, redondeándose el resultado en la unidad superior.

Los coeficientes aplicables y los correlativos porcentajes de deducción son los siguientes:

Períodos impositivos iniciados a partir de...	Coeficiente multiplicador
1-1-2007	0.8
1-1-2008	0.6
1-1-2009	0.4
1-1-2010	0.2

Tipo de deducción	% deducción 2006	% deducción periodos impositivos iniciados a partir 1-1-2007	% deducción p.i. iniciados a partir 1-1-2008	% deducción p.i. iniciados a partir 1-1-2009	% deducción p.i. iniciados a partir 1-1-2010
Fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación (TRLIS art. 36)	15	12	9	6	3
Inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos (TRLIS art. 38.4)	10	8	6	4	2
Inversiones en plataformas de acceso para discapacitados (TRLIS art. 38.5)	10	8	6	4	2
Inversiones y gastos en guarderías para los hijos de los	10	8	6	4	2

trabajadores de la entidad (TRLIS art. 38.6)					
Instalaciones destinadas a la protección del medioambiente e inversiones para el aprovechamiento de energías renovables (TRLIS art. 39.1 y 3)	10	8	6	4	2
Adquisición de nuevos vehículos industriales y comerciales de transporte por carretera (TRLIS art. 39.2)	12	10	8	5	3
Gastos de formación profesional (TRLIS art. 40)	5-10	4-8	3-6	2-4	1-2
Contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las	10	8	6	4	2

personas con discapacidad (TRLIS art. 43)					
---	--	--	--	--	--

En relación con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, recordemos que hasta 31 de diciembre de 2006 estaban sujetas a un límite porcentual calculado sobre la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.⁶³¹

La posibilidad de proyección de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades a ejercicios posteriores (10 ó 15 años) al de su generación, puede originar que la aplicación de la deducción deba efectuarse en un ejercicio en que la misma ya ha sido derogada, por lo que resulta necesario regular el régimen transitorio aplicable en estas situaciones.

Del mismo modo, es posible que la consolidación de una deducción practicada en un determinado ejercicio requiera que los elementos patrimoniales afectos a la misma deban permanecer en la entidad en períodos impositivos en los que la aludida deducción se encuentre ya derogada. De nuevo, esta circunstancia precisa del correspondiente régimen transitorio.

La disposición final segunda 17 de la L 35/2006 añade, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, una disposición transitoria

⁶³¹ En efecto, el importe de las deducciones reguladas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, aplicadas en el período impositivo, no puede exceder conjuntamente del 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Este límite se eleva al 50% cuando el importe de la deducción prevista en el art. 35 (deducción por actividades de I+D+i) y 36 (deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación) del TRLIS, que correspondan a gastos e inversiones realizadas en el propio período impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Con carácter general, las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas como consecuencia de la aplicación de los límites indicados, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

No obstante, de forma particular, las cantidades correspondientes a la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, regulada en el art. 36 del TRLIS, no deducidas en el ejercicio de su generación, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

Adicionalmente, el artículo 44.3 del TRLIS exige, para que sean efectivas las deducciones que se están comentando, que los elementos patrimoniales afectos a las mismas permanezcan en funcionamiento durante 5 años, o 3 años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuese inferior.

vigésima primera al TRLIS, con el título "Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de practicar", que dispone en su apartado 1, que las deducciones indicadas anteriormente, pendientes de aplicación al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir del día 1-1-2011, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, según redacción vigente a 31-12-2010. Estos requisitos también son aplicables para consolidar las deducciones practicadas en períodos impositivos iniciados antes del mencionado 1-1-2011.

Así, los saldos pendientes de deducción al 31-12-2010 podrán deducirse en los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2011, aunque en tales períodos ya se encuentren derogadas estas deducciones, respetando los plazos y requisitos que establezca, para las mismas, la norma vigente a 31-12-2010.

Además, una deducción practicada antes del día 1-1-2011, en un ejercicio en el que el TRLIS exige, para la consolidación de dicha deducción, que los elementos patrimoniales afectos a la misma permanezcan en funcionamiento después de la fecha indicada (5 años, 3 años, si se trata de bienes muebles, o la vida útil del elemento patrimonial, si fuese menor), sólo podrá consolidarse si tal requisito se cumple, aunque tal cumplimiento deba tener lugar en períodos impositivos en los que la deducción ya se encuentre derogada. En caso contrario, la entidad deberá proceder a practicar la oportuna regularización.

Deducción por actividades de exportación. Derogación a partir del día 1-1-2011⁶³²: Régimen transitorio.

⁶³² La Comisión Europea consideró, mediante la Decisión C (2006) 444 final, de 22 de marzo de 2006, adoptada en el asunto Ayuda de Estado nº E. 22/2004-España, que el mencionado artículo 37 del TRLIS ofrecía una ventaja con arreglo al art. 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea, ya que dispensaba a sus beneficiarios de unas cargas fiscales que, en otro caso, soportarían en el desarrollo de sus actividades empresariales, configurándose, en consecuencia, como una ayuda de Estado incompatible con el mercado común, ya que puede afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros.

Por ello, la Comisión Europea dispuso que España debía eliminar gradualmente la deducción de la cuota íntegra establecida en el artículo 37 del TRLIS, "Deducción por actividades de exportación", en un plazo que finalizaría el 1-1-2011 y, asimismo, poner fin con efecto inmediato, a todas las ayudas a la exportación o que primaran los productos nacionales en detrimento de los importados, o las ayudas a actividades relacionadas con la exportación, especialmente las ayudas directamente vinculadas a las cantidades exportadas, al establecimiento y la explotación de una red de distribución o a otros gastos corrientes vinculados a las actividades relacionadas con la exportación.

La deducción por actividades de exportación (art. 37 TRLIS), se configuró hasta el día 31-12-2006, como un instrumento para incentivar la presencia de las empresas españolas en el extranjero, siempre que las inversiones realizadas en el exterior estuvieran directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes y servicios de la entidad. El incentivo se configuró mediante una deducción del 25% del importe de las inversiones y gastos realizados con esta finalidad.

La disposición derogatoria segunda 2 de la L 35/2006 ha establecido, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2011, la derogación del art. 37 del TRLIS (Deducción por actividades de exportación).

Hasta que se produzca la derogación de la deducción, en la fecha indicada, la L 35/2006 prevé una reducción paulatina de la misma, entre los períodos impositivos de 2007 a 2010.

En particular, la disposición final segunda 14 de la Ley 35/2006 añade, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, una disposición adicional décima al TRLIS, bajo el título "Reducción de las deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para incentivar la realización de determinadas actividades", que establece, en su apartado 3, que para determinar la deducción establecida en el art. 37 del TRLIS, en los períodos impositivos de 2007, 2008, 2009 y 2010, se aplicarán lo siguientes porcentajes de deducción:

Período impositivo	Porcentaje de la deducción por actividades de exportación
2007	12
2008	9
2009	6
2010	3

Para esta deducción, como consecuencia de las normas establecidas en el art. 44 del TRLIS (Límites para las deducciones, posibilidad de proyección o aplicación en

ejercicios posteriores al de la realización de la actividad incentivada y necesidad de cumplir con una serie de requisitos en ejercicios posteriores para la consolidación del incentivo fiscal), también es de aplicación el régimen transitorio expuesto en páginas anteriores, en virtud del cual, las deducciones por actividades de exportación pendientes de aplicación al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir del día 1-1-2011, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, según redacción vigente a 31-12-2010. Dichos requisitos son igualmente aplicables para consolidar las deducciones practicadas en períodos impositivos iniciados antes de aquella fecha.⁶³³

Deducción por actividades de I + D + i. Derogación a partir 1-01-2012.

Hasta 31-12-2006, de acuerdo con lo previsto en el art. 35 del TRLIS, las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+d+i) se encontraban incentivadas, mediante la práctica de una deducción en la cuota íntegra del IS. Con carácter general podía decirse que la base de esta deducción se encontraba formada por los gastos en intangibles efectuados en las actividades señaladas, por las amortizaciones de los elementos del activo fijo utilizado en las mencionadas actividades y por las inversiones realizadas en elementos del inmovilizado material o inmaterial, excepto los inmuebles y terrenos, siempre que los mismos se encontrasen afectos exclusivamente a tales actividades.

En las actividades de I+D, la deducción se concretaba en el 30 por ciento de los gastos efectuados por tal concepto en el período impositivo. No obstante, cuando los gastos del período impositivo eran superiores a la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicaba el porcentaje del 30 por ciento sobre la citada media y el porcentaje del 50 por ciento sobre los gastos del período que excedían de dicha media.

⁶³³ En relación con la segunda de las recomendaciones efectuadas por la Comisión Europea, la Resolución DGT 1/2006, de 15 de junio, sobre las limitaciones a la aplicación de la deducción por actividades de exportación en el Impuesto sobre Sociedades a partir de la citada decisión de la Comisión Europea, indica que la mejor forma de cumplir con el requerimiento planteado por la Comisión Europea, es que la deducción por actividades de exportación no será aplicable en relación con los actos o negocios jurídicos relativos al establecimiento y la explotación de una red de distribución cuya fecha de adopción o celebración sea posterior al día 21-3-2006.

Además, podía practicarse una deducción adicional del 20 por ciento del importe de los gastos del período impositivo correspondientes a:

- Gastos de personal atribuibles a investigadores cualificados, adscritos en exclusiva a las actividades de investigación y desarrollo.
- Gastos asociados a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología.

Finalmente, también podía aplicarse una deducción del 10 por ciento del importe de las inversiones efectuadas en elementos del inmovilizado material o inmaterial (excluidos los inmuebles y los terrenos), siempre que estuviesen afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo y fueren puestos en condiciones de funcionamiento en el período impositivo.

Respecto de las actividades de innovación tecnológica, los porcentajes de deducción aplicables eran los siguientes:

- En el caso de gastos por proyectos cuya realización se encargue a universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología, se aplicaba el porcentaje de deducción del 15 por ciento.
- Cuando se tratase de gastos de innovación tecnológica correspondientes, exclusivamente, a diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, *know-how* y diseños, obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, se aplicaba el porcentaje de deducción del diez por ciento.

Pues bien, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2012, la disposición derogatoria segunda 3 de la L 35/2006 deroga el art. 35 del TRLIS.⁶³⁴

⁶³⁴ Confróntese, asimismo, el Real Decreto 278/2007, de 23 de febrero, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social respecto del personal investigador.

Hasta dicha fecha, se produce una reducción gradual del importe de la deducción. Para ello, la disposición final segunda 14 de la L 35/2006 ha añadido, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, una disposición adicional décima al TRLIS, bajo el título de "Reducción de las deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para incentivar la realización de determinadas actividades", en cuyo apartado 2 establece que las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, en los períodos impositivos de 2007 a 2011, ambos inclusive, se determinará multiplicando los porcentajes de deducción por los coeficientes que se indican a continuación, redondeando el resultado en la unidad inferior:

Períodos impositivos iniciados a partir de...	Coeficiente multiplicador
1-1-2007	0.92
1-1-2008	0.85

En consecuencia, los porcentajes de deducción, correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, en los períodos impositivos de 2006 a 2011, ambos inclusive, serán los siguientes:

Tipo de actividad	Porcentaje de deducción período impositivo 2006	Porcentaje de deducción para los p.i. iniciados a partir de 1-1-2007	Porcentaje de deducción para los p.i. iniciados a partir de 1-1-2008(hasta 31-12-2011)
Gastos de investigación y desarrollo..... Gastos de personal atribuibles a investigadores cualificados y gastos asociados a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología,	30-50	27-46	25-42

reconocidos y registrados como tales por el Real Decreto 2609/1996.....	20	18	17
Inversiones en elementos del inmovilizado material o inmaterial.....	10	9	8
Actividades de innovación tecnológica consistentes en gastos por proyectos cuya realización se encargue a universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996.....	10	9	8
Gastos de innovación tecnológica correspondientes a diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, <i>know-how</i> y diseños, obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.....	15	13	12

Asimismo, debemos indicar que la disposición adicional vigésima de la L 35/2006 autoriza al Gobierno para que, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en el marco del Programa de Fomento del Empleo, establezca bonificaciones en las cotizaciones correspondientes al personal investigador que, con carácter exclusivo, se dedique a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a que se refiere el art. 35 del TRLIS.

La bonificación equivaldrá al 40% de las cotizaciones por contingencias comunes a cargo del empresario, siendo incompatible con la aplicación de la deducción prevista en el art. 35 del TRLIS.

Las normas incluidas en el artículo 44 del TRLIS, relativas a los límites de la deducción, la posibilidad de proyección a ejercicios futuros de la deducción no aplicada por insuficiencia de cuota y el cumplimiento de ciertos requisitos, asociados al mantenimiento, durante un determinado período de tiempo, de las inversiones realizadas, para poder consolidar la deducción practicada, puestas en conexión con la derogación del art. 35 del TRLIS, para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2012, pueden dar lugar a que las circunstancias señaladas deban apreciarse en un ejercicio en el que la deducción ya se encuentra derogada.

Para resolver esta cuestión, era precisa la oportuna norma de régimen transitorio.

En este sentido, la disposición final segunda 17 de la L 35/2006 añade, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, una disposición transitoria vigésima primera al TRLIS, bajo el título de "Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de practicar", la cual dispone, en su apartado 2, que las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, pendientes de aplicación al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir del día 1-1-2012, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos previstos en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, según redacción vigente a 31-12-2011. Estos requisitos también son exigibles para consolidar las deducciones practicadas en períodos impositivos iniciados antes de aquella fecha.

Conforme a lo anterior, los saldos pendientes de deducción el día 31-12-2011, correspondientes a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica desarrolladas por la entidad, podrán deducirse en los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2012, aunque en los mismos ya se encuentre derogada esta deducción, respetando los plazos y condiciones que fije la norma legal vigente el día 31-12-2011.⁶³⁵

⁶³⁵ Adicionalmente, una deducción practicada antes del día 1-1-2012, como consecuencia de una inversión en un elemento del inmovilizado material afecto a un proyecto de investigación y desarrollo, todo ello en un ejercicio en el que el TRLIS exige, para la consolidación de dicha deducción, que los elementos patrimoniales afectos a la misma permanezcan en funcionamiento después de la fecha indicada (5 años, 3 años, si se trata de bienes muebles, o la vida útil del elemento patrimonial, si fuese menor), sólo podrá consolidarse si tal requisito se cumple, aunque tal cumplimiento deba tener lugar en períodos impositivos en los que la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica ya se encuentre derogada. En caso contrario, la entidad deberá proceder a practicar la oportuna regularización.

Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades cuya derogación se produce a partir de 1-1-2014.

La redacción del TRLIS vigente a 31-12-2006 incluye, entre las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, las siguientes:

- Deducción por inversiones en bienes de interés cultural.⁶³⁶ Se trata de un incentivo fiscal destinado al fomento de una serie de inversiones y gastos relacionados con la adquisición, conservación, reparación, restauración, rehabilitación, etc., de bienes del Patrimonio Histórico español. La deducción es del 15 por ciento de las inversiones y gastos citados.

- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas.⁶³⁷ Esta deducción se aplica a las producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a la producción industrial seriada. El derecho a la deducción recae sobre el productor de la obra y sobre el coproductor financiero de la misma. Para el productor, la deducción es del 20 por ciento del coste total de la obra hasta la obtención del soporte físico previo a la producción industrial seriada. En cuanto al coproductor financiero, la deducción es del 5 por ciento de la inversión (coste de la obra) que financie, sujeta a determinados límites particulares.

- Deducción por inversiones en edición de libros.⁶³⁸ En este caso, la deducción se concentra en las inversiones efectuadas en la edición de libros, que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada. El importe de la deducción es del 5 por ciento de las citadas inversiones.

De acuerdo con lo dispuesto en la disposición derogatoria segunda 4 de la L 35/2006, las tres deducciones indicadas quedan derogadas con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2014.

Hasta dicha fecha, en que se producirá la mencionada derogación, se produce una reducción gradual del importe de estas deducciones.

⁶³⁶ Cfr. art. 38.1 TRLIS.

⁶³⁷ Cfr. art. 38.2 TRLIS.

⁶³⁸ Cfr. art. 38.3 TRLIS.

El importe de dicha reducción se encuentra recogido en la disposición final segunda 14 de la L 35/2006, la cual añade con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007 una disposición adicional décima al TRLIS, con el título de "Reducción de las deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para incentivar la realización de determinadas actividades", que, en su apartado 4, establece que los porcentajes aplicables en relación con estas tres deducciones, durante este período de reducción (períodos impositivos de 2007 a 2013, ambos inclusive), se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción por los siguientes coeficientes multiplicadores, redondeando el resultado en la unidad superior:

Período impositivo iniciado a partir de...	Coficiente multiplicador aplicable
1-1-2007	0.875
1-1-2008	0.750
1-1-2009	0.625
1-1-2010	0.500
1-1-2011	0.375
1-1-2012	0.250
1-1-2013	0.125

Por lo tanto, los porcentajes de deducción correspondientes a las deducciones por inversiones en bienes de interés cultural, en producciones cinematográficas y en edición de libros, en los períodos impositivos de 2006 a 2013, ambos inclusive, serán los siguientes:

Tipo de inversión	% deduc p.i. inic. 2006	% deduc p.i. inic a partir 1-1- 2007	% deduc p.i. inic a partir 1-1- 2008	% deduc p.i. inic a partir 1-1- 2009	% deduc p.i. inic a partir 1-1- 2010	% deduc p.i. inic a partir 1-1- 2011	% deduc p.i. inic a partir 1-1- 2012	% deduc. p.i inic a partir 1-1- 2013
Bienes de interés cultural (art 38.1								

TRLIS).....	15	14	12	10	8	6	4	2
Producciones cinematográficas. Productor (art. 38.2								
TRLIS).....	20	18	15	13	10	8	5	3
Producciones cinematográficas. Coproductor financiero (art. 38.2								
TRLIS).....	5	5	4	4	3	2	2	1
Edición de libros (art. 38.3								
TRLIS).....	5	5	4	4	3	2	2	1

El art. 44 .1 del TRLIS establece una serie de límites respecto de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades; con carácter general, las deducciones no pueden exceder conjuntamente del 35 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas como consecuencia de la aplicación del límite indicado, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. Además, el art. 44.3 del TRLIS exige, para que sean efectivas las deducciones que estamos comentando, que los elementos patrimoniales afectos a las mismas permanezcan en funcionamiento durante cinco años, o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil, si fuese inferior.

Esta posibilidad de proyección de las deducciones analizadas a los diez ejercicios posteriores al de su generación, puede dar lugar a que la aplicación de la deducción tenga que realizarse en un período impositivo en el que la misma ya haya sido derogada. Tal circunstancia hace que sea necesario regular el régimen transitorio aplicable en estas situaciones.

Del mismo modo, es posible que la consolidación de una deducción practicada en un determinado ejercicio requiera que los elementos patrimoniales afectos a la

misma deban permanecer en la entidad en períodos impositivos en los que la aludida deducción se encuentre ya derogada. De nuevo, esta circunstancia precisa del pertinente régimen transitorio.

Pues bien, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, la disposición final segunda 17 de la L 35/2006 ha añadido una disposición transitoria vigésima primera al TRLIS, titulada "Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de practicar", la cual, en su apartado 3, establece que las deducciones indicadas más arriba, pendientes de aplicación al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1-1-2014, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS según redacción vigente a 31-12-2013. Estos requisitos también son aplicables para consolidar las deducciones practicadas en períodos impositivos iniciados antes de 1-01-2014.

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

El art. 42 del TRLIS, en su redacción vigente a 31-12-2006, permitía a los sujetos pasivos del IS practicar una deducción en la cuota íntegra del 20 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de una serie de elementos patrimoniales, rentas integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen (35%), o a los tipos de gravamen correspondientes a las empresas de reducida dimensión (30%-35%, según la escala recogida en el TRLIS, art. 114, siempre que el importe obtenido en tales transmisiones se reinvirtiera cumpliendo una serie de requisitos).⁶³⁹

Ahora bien, en el IS, además del tipo general del 35% y de la escala de gravamen aplicable a las empresas de reducida dimensión, existían otros tipos de gravamen.

⁶³⁹ El importe del porcentaje de la deducción en la cuota (el 20 por ciento) aplicable por este concepto, está fijado para que la tributación efectiva correspondiente a las plusvalías obtenidas en la transmisión de los elementos patrimoniales en cuestión sea del 15 por ciento, que, como puede apreciarse, coincide con el tipo de gravamen aplicable en el IRPF, según redacción vigente a 31-12-2006, a las ganancias patrimoniales con período de generación superior al año.

Con el fin de que, en estos casos, también coincidiera el tipo de gravamen efectivo con el aplicable a las ganancias patrimoniales con período de generación superior al año, el art. 42 del TRLIS disponía, según redacción vigente a 31-12-2006, que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios será del 10 por ciento, del 5 por ciento o del 25 por ciento, cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento (Entidades parcialmente exentas), del 20 por ciento (Cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por los resultados extracooperativos, que tributan al tipo general) o del 40 por ciento (Hidrocarburos), respectivamente.

En resumen, los porcentajes de la deducción por reinversión, vigentes a 31-12-2006, eran los siguientes:

Tipo al que tributa la base imponible en el IS	Porcentaje de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios vigentes a 31-12-2006	Tipo efectivo de tributación
35%	20%	15%
30-35%	20%	10%-15%
40%	25%	15%
25%	10%	15%
20%	5%	15%

La disposición final segunda 22 de la L 35/2006 ha dado nueva redacción al art. 42 del TRLIS, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007. De acuerdo con lo previsto en los apartados 1 y 11 de esta nueva redacción del art. 42 del TRLIS, los nuevos porcentajes de la deducción por reinversión son los siguientes:

Tipo al que tributa la Base Imponible IS		Porcentajes de la deducción de Beneficios Extraordinarios		Tipo efectivo de tributación	
P. i. iniciados a partir de 1-1-2007	P.i. iniciados a partir del 1-1-2008	P.i. iniciados a partir del día 1-1-2007	P.I. iniciados a partir del 1-1-2008	P.i. iniciados a partir del día 1-1-2007	P.i. iniciados a partir del día 1-1-2008
32,5%	30%	14,5%	12%	18%	18%
25-30%	25-30%	12%	12%	13-18%	13-18%
37,5%	35%	19,5%	17%	18%	

			18%		
25%	25%	7%	7%	18%	18%
20%	20%	2%	2%	18%	18%

De acuerdo con la redacción del art. 42.2 del TRLIS vigente hasta el día 31-12-2006, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios era aplicable a las rentas generadas en la transmisión de los siguientes elementos patrimoniales:

- Elementos del inmovilizado material e inmaterial que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión.

- Valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, que otorguen una participación no inferior al 5% sobre su capital social, y que se hubiesen poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de su transmisión.

Respecto de los valores, el precepto precisaba lo siguiente:

- Que el cómputo de la participación transmitida debía referirse al período impositivo.

- Que la reinversión no sería aplicable respecto de las rentas generadas en la transmisión de valores que no otorgasen una participación en el capital social.

- Que a los efectos de calcular el tiempo de posesión, debía entenderse que los valores transmitidos eran los más antiguos.

Como podemos apreciar, el precepto, en la redacción vigente hasta 31-12-2006, no establecía ninguna restricción vinculada a la necesidad de su afectación a las actividades económicas desarrolladas por la entidad, respecto de los elementos del inmovilizado material e inmaterial transmitidos.

En consecuencia, las rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inmaterial, no afectos a la realización de las actividades económicas de la entidad, podían disfrutar, hasta el día 31-12-2006, de la deducción por reinversión, siempre que se cumpliesen el resto de requisitos y condiciones exigidos por el precepto.

La Ley 35/2006 modifica esta situación, al considerar que sólo deben gozar del incentivo fiscal de la deducción por reinversión, los elementos patrimoniales que se encuentren vinculados a las actividades productivas de la entidad.

Así, la nueva redacción del art. 42 del TRLIS según la disposición final segunda 22 de la L 35/2006, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, especifica, en el apartado 2 del mencionado artículo, que las rentas derivadas de la transmisión de los elementos del inmovilizado material e inmaterial de la entidad pueden acogerse a la deducción por reinversión siempre que tales elementos estén afectos a las actividades económicas de la misma.⁶⁴⁰

De acuerdo con lo previsto en el art. 29 de la L 35/2006, se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad (...).
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos (...).

Por otra parte, la L 35/2006 también ha incorporado algún matiz, en relación con el requisito temporal de posesión exigido para estos elementos patrimoniales.

Hasta el 31-12-2006, el art. 42.2 a) del TRLIS requería que los elementos del inmovilizado material e inmaterial transmitidos hubiesen sido poseídos por la entidad, al menos, un año antes de la transmisión. La nueva redacción del precepto exige, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, que los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inmaterial transmitidos hayan estado afectos a actividades económicas y que hayan estado en funcionamiento, al menos, un año antes de la transmisión. A este respecto, cabe indicar que la Disposición adicional octava, Treinta y cuatro, de la L 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea ha

⁶⁴⁰ Así, entre otros, quedan fuera del ámbito de aplicación de la deducción por reinversión los solares y terrenos mantenidos por las entidades con fines puramente especulativos, aunque tales entidades realicen actividades económicas, en la medida en que los mencionados solares y terrenos no se encuentren afectos a dichas actividades económicas. En este punto es importante tener en cuenta el art. 27 de la L 35/2006, del IRPF, que trata de los rendimientos íntegros de las actividades económicas.

flexibilizado este requisito, permitiéndose que ese año se haya cumplido entre los tres anteriores a la transmisión, y ello con efectos desde 1-01-2007.

Finalmente, respecto de las rentas derivadas de la transmisión de valores, la L 35/2006 precisa que el incentivo fiscal no se aplicará en relación con las rentas atribuibles a los valores aptos para la deducción, que se generen como consecuencia de operaciones de disolución o liquidación de las entidades participadas, todo ello de acuerdo con la nueva redacción del art. 42.2 a) de la LIS, y con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007.

En su redacción original, vigente hasta el día 31-12-2006, el art. 42.3 del TRLIS establecía que los elementos patrimoniales aptos para la reinversión, es decir, en los que debía reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, eran los siguientes:

- Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas.
- Los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre el capital social de aquéllos, quedando excluidos, por tanto, los valores que no otorguen una participación en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.

Pues bien, la L 35/2006, mediante su disposición final segunda 22, ha incorporado con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, las siguientes modificaciones al texto del art. 42.3 del TRLIS:

- Para la reinversión en elementos del inmovilizado material e inmaterial, no sólo se exige que estén afectos a las actividades económicas de la entidad, sino que, en consecuencia con la vinculación de la deducción a la realización de actividades

económicas, también es preciso que entren en funcionamiento dentro del plazo que establece el TRLIS para llevar a cabo la reinversión.⁶⁴¹

- En el caso de reinversión en valores, la norma precisa que el cómputo de la participación adquirida, para determinar si se alcanza o no el porcentaje del 5%, se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión.

Por tanto, en general, las adquisiciones de paquetes de un determinado valor en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los 3 años posteriores, deben agruparse y computarse conjuntamente, para determinar si se alcanza o no el porcentaje del 5% que se exige por la norma, al objeto de considerar materializada la reinversión.

Asimismo, para valores transmitidos y para la materialización de la reinversión en valores se limita proporcionalmente la aplicación de la deducción cuando los valores transmitidos o los valores en los que se materialice la reinversión sean representativos de entidades que tengan en su activo más de un 15% de activos no afectos. Ese porcentaje se determinará, en principio, con valores contables, excepto que el sujeto pasivo decida determinarlo según los valores de mercado de los elementos del activo.

Conviene advertir que continúan considerándose no válidos, ni para generar la plusvalía ni para materializar la reinversión, los valores representativos de entidades de cartera o de mera tenencia de bienes no aptos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del valor de las participaciones. Por ello, si se transmiten o se reinvierte en valores de entidades que tengan en su patrimonio elementos no afectos hasta un 15% de su activo, la deducción podrá ser total; si los elementos no afectos representan un porcentaje del activo entre el 15 y el 50% la deducción será proporcional al porcentaje (si los elementos afectos suponen un 40% del activo la deducción se aplicará sobre ese mismo porcentaje de plusvalía), y finalmente, si el porcentaje de elementos no afectos de la entidad de la cual se transmiten los valores o en los que se reinvierte supera el 50%, no se podrá aplicar la deducción.⁶⁴²

⁶⁴¹ Según el artículo 42.4 del TRLIS, la reinversión debe efectuarse, con carácter general, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los 3 años posteriores.

⁶⁴² Disposición adicional octava, Treinta y cuatro, 2, de la L16/2007.

- Por otra parte, se establece que los valores en los que se materialice la reinversión no podrán otorgar ningún otro tipo de incentivo fiscal, ni en la base imponible, ni en la cuota íntegra del IS, aclarándose que, a estos efectos, no se consideran incentivos fiscales las correcciones de valor (dotaciones de provisiones), que se practiquen sobre estas participaciones, las exenciones sobre los dividendos y las plusvalías de fuente interna, derivadas de estos valores, reguladas en el art. 21 del TRLIS, ni las deducciones para evitar la doble imposición (interna e internacional), asociadas a dichos valores.

Además, dado que la deducción por reinversión no se practica en el ejercicio en el que se obtiene la renta derivada de la transmisión del elemento patrimonial, sino en el período impositivo en el que se produce la reinversión del beneficio obtenido en la citada transmisión, resultaba necesario establecer con efectos a partir de 1-1-2007, el régimen transitorio aplicable en relación con las rentas obtenidas antes de la fecha indicada, cuya reinversión se materialice después de dicha fecha.

La L 35/2006 dispone, que para las rentas integradas en la base imponible de los períodos impositivos iniciados antes del día 1-1-2007, la deducción por reinversión se regulará por lo establecido en el artículo 42 del TRLIS, según la redacción del mismo vigente el día 31-12-2006, cualquiera que sea el período impositivo en el que se practique la deducción por reinversión.

Anexo: Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios para el caso de las cooperativas

Como ya hemos indicado, para el caso de las cooperativas, a partir de 1 de enero de 2007, se aplicará una deducción en la cuota íntegra del 14,5 por 100⁶⁴³ del importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inmaterial y de participaciones de al menos el 5% del capital de otras entidades⁶⁴⁴, siempre que los bienes transmitidos hubiesen sido poseídos al menos un

⁶⁴³ 12% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2008.

⁶⁴⁴ No sirven a estos efectos las operaciones de disolución o liquidación.

año antes de la transmisión y llevasen ese mismo tiempo en funcionamiento, a condición de que se reinvierta el importe obtenido en la transmisión.

Dada la particularidad del régimen fiscal de las sociedades cooperativas, en la aplicación de esta deducción debemos tener en cuenta una serie de consideraciones.

En primer lugar, cuál es la calificación de la renta obtenida en la transmisión, ya sea como rendimiento cooperativo o extracooperativo. La LRFC considera como rendimientos extracooperativos los incrementos y disminuciones de patrimonio, entendiéndose por tales las variaciones en el valor del patrimonio de la cooperativa que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de dicho patrimonio.⁶⁴⁵

Por lo tanto, dada la naturaleza de los elementos transmitidos que generan las rentas que permiten aplicar la deducción, cabe entender que las mismas forman parte de los resultados extracooperativos y, en consecuencia, están sometidas al tipo de gravamen general del 32.5%⁶⁴⁶ en el IS, lo cual supone que el porcentaje de deducción a aplicar a la base de la deducción será del 14,5%.⁶⁴⁷

Para el caso de que la cooperativa reinvierta en el capital de otras entidades no cooperativas habrá que tener en cuenta los límites explicitados en el art. 13.9 de la LRFC, ya que la superación de dichos límites sería causa de la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.⁶⁴⁸

Igualmente, será válida la reinversión en la toma de participaciones en el capital social de otras cooperativas de segundo grado, en la medida en que estas cooperativas se constituyen con un capital social aportado por sus socios, siempre que esa participación sea de, al menos, el 5 por ciento del capital de esta cooperativa.

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere

⁶⁴⁵ Art. 22 LRFC.

⁶⁴⁶ A partir de 1-01-2007.

⁶⁴⁷ A partir de 1-01-2007.

⁶⁴⁸ Participación de la cooperativa en cuantía superior al 10 por 100, en el capital social de entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40 por 100 cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa.

el apartado 3 de este artículo⁶⁴⁹ y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.⁶⁵⁰ No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 44 de esta Ley. A efectos del cálculo de dicho límite, no se computará esta deducción.⁶⁵¹

En cuanto al plazo para efectuar la reinversión, ésta deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las

⁶⁴⁹ Elementos patrimoniales objeto de la reinversión:

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre el capital social de aquéllos. El cómputo de la participación adquirida se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión. Estos valores no podrán generar otro incentivo fiscal a nivel de base imponible o cuota íntegra. A estos efectos, no se considerará un incentivo fiscal las correcciones de valor, las exenciones a que se refiere el artículo 21 de esta Ley, ni las deducciones para evitar la doble imposición (Art. 42 TRLIS, según redacción Ley 16/2007).

⁶⁵⁰ Elementos patrimoniales transmitidos:

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son la siguientes:

a) Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión.

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre su capital y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de esas entidades. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

A efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos (Art. 42 TRLIS, según redacción Ley 16/2007).

⁶⁵¹ "El importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 35 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en los artículos 35 y 36, que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones."

entidades de crédito, se estará a lo dispuesto en la disposición final segunda ap. 22. 6. b), de la L 35/2006.⁶⁵²

La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúa dicha transmisión. (Disp F. 2ª, 22, 6. c) L 35/2006).

Con referencia a la base de la deducción, estará constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales antes referenciados, que se haya integrado en la base imponible. Asimismo, habrá que tener en cuenta las puntualizaciones indicadas en la disposición final segunda, apartado 22.7, las cuales explicitan una serie de limitaciones y exclusiones de la base de la deducción.

Asimismo, la reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en el artículo 42 TRLIS, según redacción dada por la Ley 35/2006 de 28 de noviembre que estamos comentando, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida.

En cuanto al mantenimiento de la inversión, planes especiales de reinversión, y requisitos formales, habrá que estar a lo indicado en el artículo 42 del TRLIS apartados 8, 9 y 10, según redacción Disposición adicional octava, Treinta y cuatro, 2, L 16/2007.⁶⁵³

Veamos unos ejemplos:

⁶⁵² "Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, se considerará realizada la reinversión en la fecha en que se produzca la puesta a disposición del elemento patrimonial objeto del contrato, por un importe igual a su valor de contado. Los efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra."

⁶⁵³ Rtado. Extracoop: Rendimientos extracooperativos e incrementos y disminuciones de patrimonio. Tipo de gravamen, 32,5%. Tipo de deducción: 14,5%. Tipo efectivo: $32,5 - 14,5 = 18\%$ = tipo impositivo renta del ahorro IRPF.

Ejemplo 1

Una cooperativa protegida obtiene en el ejercicio 2007 antes de impuestos unos resultados cooperativos de 40.000 u.c. y extracooperativos de 20.000 u.c., de los que 10.000 proceden de la transmisión de una participación del 5% del capital de otra entidad no cooperativa. Ha realizado inversiones en activos fijos nuevos a principios del ejercicio por un importe superior al obtenido en la transmisión de la participación. Las retenciones y pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de ese ejercicio ascienden a 1.000. De los resultados cooperativos se destinan un 20% al Fondo de Reserva Obligatorio y un 5% al Fondo de Educación y Promoción. La totalidad de los resultados extracooperativos se destinan al Fondo de Reserva obligatorio.

Resultados cooperativos.....	40.000
Fondo de Reserva obligatorio.....	$(40.000 \times 0.20 \times 0.5) = 4.000$
Fondo de Educación y Promoción.....	$(40.000 \times 0.05) = 2.000$
Base imponible al 20%.....	34.000
Resultados extracooperativos.....	20.000
Fondo de Reserva obligatorio.....	$(20.000 \times 0.50) = 10.000$
Base imponible al 32,5%.....	10.000
Cuota íntegra.....	10.050
$34.000 \times 0.20 = 6.800$	
$10.000 \times 0.325 = 3.250$	
Deducción por reinversión $(10.000 \times 0,145 = 1.450)$	-1.450
Retenciones y pagos fraccionados.....	-1.000
Cuota a ingresar.....	7.600

Ejemplo 2º

Mismo ejemplo anterior con la diferencia de que la cooperativa es especialmente protegida

Cuota íntegra.....	10.050
Bonificación 50% cuota.....	-5.025
Deducción por reinversión.....	-1.450
Retenciones.....	-1.000
Cuota a ingresar.....	2.575

Deducción por contribuciones empresariales a planes de previsión social empresarial

De acuerdo con el art. 43 del TRLIS, las contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial y las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, permitían hasta 31-12-2006, practicar una deducción en cuota del 10 por ciento, calculada de acuerdo con una serie de límites cuantitativos. La deducción, en el porcentaje indicado y sujeta también a determinados límites cuantitativos, opera respecto de las contribuciones empresariales realizadas a los patrimonios protegidos de los trabajadores o de un determinado grupo familiar de los mismos.

La disposición final quinta de la L 35/2006 ha modificado la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, incorporando un nuevo instrumento de previsión social, para la cobertura de los compromisos por pensiones: los planes de previsión social empresarial.

Los planes de previsión social empresarial son contratos de seguro colectivo que deben reunir los siguientes requisitos⁶⁵⁴:

- El contrato de seguro debe respetar los principios de no discriminación, capitalización, irrevocabilidad de aportaciones y atribución de derechos, establecidos en el artículo 5.1 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.
- La póliza debe disponer las primas que debe satisfacer, en cumplimiento del plan, el tomador, las cuales deben ser objeto de imputación a los asegurados.
- En las condiciones de la póliza deben constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de previsión social empresarial.
- Regulación reglamentaria de los requisitos y condiciones para la movilización de la provisión matemática a otro plan de previsión social empresarial.

⁶⁵⁴ Art. 51.4 L 35/2006.

- Las contingencias cubiertas deberán ser únicamente, la jubilación, la incapacidad laboral total o permanente, y la muerte del partícipe o del beneficiario, debiendo ser la jubilación la cobertura principal.

- Sólo se permitirá la disposición anticipada, total o parcial, en los casos de integración en otro plan o de enfermedad grave o desempleo de larga duración.

- El contrato debe ofrecer obligatoriamente una garantía de interés y utilizará técnicas actuariales.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, se incorporan a los instrumentos de cobertura de los compromisos de pensiones con los trabajadores, que pueden disfrutar de la deducción regulada en el art. 43 del TRLIS, los siguientes:⁶⁵⁵

- Los planes de previsión social empresarial.

- Los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003.

Los términos de aplicación de la deducción, respecto de estos dos nuevos instrumentos de previsión social, son los mismos que los aplicables para los planes de pensiones de empleo y las mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial.

Por otra parte, la deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social empresarial que actúen como instrumento de previsión social empresarial, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, ha sido derogada, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2011, mediante la disposición derogatoria segunda 2 de la L 35/2006, estableciéndose hasta que sea efectiva la misma, una reducción gradual de la deducción, entre los períodos impositivos de 2007 a 2010, mediante la aplicación de una serie de coeficientes al porcentaje de la deducción (ya visto en páginas anteriores).

⁶⁵⁵ TRLIS art. 43, redacción L 35/2006, Disp. Final 2ª. 2.

Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés

El Capítulo III del Título III de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, regula el régimen fiscal aplicable a las denominadas otras formas de mecenazgo: convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, gastos en actividades de interés general y programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Respecto de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, el art. 27.3 primero de la L 49/2002, dispone, en síntesis, que los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:

- Deducción de la cuota íntegra del IS del 15% de los gastos e inversiones que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen los sujetos pasivos en los siguientes conceptos:

a) Adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, excluidos los terrenos.

b) Rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado, en su caso, por el respectivo programa.

c) Realización de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento. En aquellos casos en los que el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total de la inversión realizada. En caso contrario, la base de la deducción será el 25% de dicha inversión.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 1-1-2007, la disposición final segunda 20 de la L 35/2006 ha modificado el art. 27.3 primero de la L 49/2002.

El nuevo precepto no afecta a los acontecimientos legalmente aprobados antes de la indicada fecha.

A partir del 1-1-2007, los sujetos pasivos del IS únicamente podrán deducir de la cuota íntegra, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, el 15% de los gastos que realicen en propaganda y publicidad de proyección plurianual, que sirvan directamente para la promoción del correspondiente acontecimiento.

Por tanto, a partir de dicha fecha, quedan excluidas de la deducción las adquisiciones de elementos del inmovilizado material nuevos (excluidos los terrenos) y la rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado por el respectivo programa. La base de la deducción continúa siendo el importe total del gasto realizado, siempre que el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento. En otro caso, la mencionada base será, igual que antes, el 25% del gasto realizado.

Además, la nueva redacción del precepto incluye otra novedad: la deducción no sólo se encuentra sujeta a los límites generales del 35% o del 50% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones, regulados en el art. 44 del TRLIS. Tampoco puede exceder del 90% de las donaciones que se realicen al consorcio, a entidades de titularidad pública o a la fundación o asociación de utilidad pública encargada de la realización de los programas y actividades relacionados con el acontecimiento.

Por lo demás, el precepto declara incompatible la deducción con las donaciones citadas, de tal forma que si se opta por la aplicación de la deducción no podrá disfrutarse de ningún otro incentivo fiscal en relación con la donación.

Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos

Esta deducción, junto con la correspondiente a la reinversión por beneficios extraordinarios, es la única que no tiene previsto un calendario para su desaparición en la L 35/2006, si bien ésta última ha sido modificada en virtud de la Ley 16/2007, en tanto que la que estamos tratando, la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos, no ha sido modificada.

De acuerdo con el art. 41 del TRLIS, será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 6.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados por tiempo indefinido, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos con dicho tipo de contrato del período inmediatamente anterior.

Para el cálculo del incremento del promedio de plantilla se computarán, exclusivamente, los trabajadores minusválidos/año con contrato indefinido que desarrollen jornada completa, en los términos que dispone la normativa laboral.

La deducción por creación de empleo está sometida, en cuanto a su importe, al límite general, esto es, el importe de la deducción por creación de empleo, conjuntamente con el resto de deducciones establecidas en el capítulo IV del título VI de la LIS(excepto la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), no puede sobrepasar el 35 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición interna e internacional y las bonificaciones del período impositivo o el 50 por 100 si en el período el sujeto pasivo tiene derecho a las deducciones por I + D + IT o por fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.

Cuando la deducción supere dichos límites, el exceso puede deducirse en las liquidaciones del IS que realice el sujeto pasivo en los períodos impositivos que concluyan dentro de los diez años siguientes a aquel en el que se ha generado la deducción por creación de empleo, respetando en todos ellos los referidos límites.

En el caso de cooperativas de trabajo asociado o, en general, de socios de trabajo en cualquier cooperativa, tienen derecho a aplicar esta deducción en la admisión definitiva de nuevos socios, una vez superado el período de prueba, en igualdad de condiciones y en los mismos supuestos y requisitos que los establecidos con carácter general para cualquier sujeto pasivo del IS.

También tendrán derecho a aplicar esta deducción por los contratos de esa misma naturaleza efectuados con trabajadores asalariados de la cooperativa siempre que sean minusválidos.

Veamos un ejemplo.

Una cooperativa cuyo ejercicio social coincide con el año natural presenta la siguiente evolución de su plantilla:

- Plantilla media del ejercicio 2005 de 40 personas/año, siendo igualmente 40 el número de trabajadores al cierre de dicho ejercicio.
- El 1-10-2006 contrató un trabajador minusválido con contrato de trabajo indefinido.
- En el ejercicio 2007 no hay variación de la plantilla, de manera que su plantilla de trabajadores minusválidos se reduce a la persona contratada en octubre de 2006.

Deducción en 2006:

Plantilla media en el ejercicio 2006 de trabajadores minusválidos:(1x3)/12.....	0.25
Incremento de plantilla 2006/2005 de trabajadores minusválidos: 0.25 – 0.....	0.25
Importe de la deducción: 6.000 x 0.25.....	1.500

Deducción en 2007:

Plantilla media en el ejercicio 2006 de trabajadores minusválidos.....	0.25
Plantilla media en el ejercicio 2007 trabajadores minusválidos.....	1
Incremento de plantilla 2007/2006 trabajadores minusválidos: 1 – 0.25.....	0.75
Importe de la deducción:6000 x 0.75.....	4.500

E) PAGOS A CUENTA

Determinadas personas o entidades, en la medida que abonen ciertas categorías de rentas, tienen la obligación de retener e ingresar en el Tesoro, como pago a cuenta del impuesto personal de su perceptor, una cuantía preestablecida.

El sistema se configura de modo que el pagador de los rendimientos debe detraer una parte de los mismos e ingresar su importe en el Tesoro Público. Con ello, el perceptor está anticipando el pago de su propio impuesto personal. Al presentar su

declaración anual, tiene derecho a deducir las retenciones e ingresos a cuenta soportados de la correspondiente cuota.⁶⁵⁶

Sin ánimo de exhaustividad, podemos indicar que están sometidas a retención las rentas sujetas al IS del perceptor siguientes:

1) Rentas del capital mobiliario. Diferenciamos las derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad⁶⁵⁷ y las derivadas de la cesión a terceros de capitales propios.⁶⁵⁸

2) Las contraprestaciones obtenidas por la cooperativa como consecuencia de la atribución del cargo de administrador o consejero en otras sociedades.

3) Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

En cuanto a los pagos fraccionados, indicar que este sistema está establecido como una forma de periodificación anticipada de pago del impuesto. Su importe se acumula al de las retenciones efectivamente soportadas e ingresos a cuenta para el cálculo de la cuota a ingresar o a devolver por el IS.

Las cooperativas están obligadas a efectuar pagos fraccionados por alguna de las dos modalidades establecidas en la Ley:

- Primera modalidad: Dentro de los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre del año 2007, las cooperativas sujetas a esta obligación deben efectuar un pago fraccionado del 18% de la cuota íntegra correspondiente al último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día uno de los citados meses. Este porcentaje se aplica sobre la cuota íntegra minorada en:

⁶⁵⁶ Puede suceder que el importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados a lo largo del período impositivo sea superior a la cuota resultante de la autoliquidación del IS. En tal supuesto, nace el derecho a la devolución del exceso de retenciones e ingresos a cuenta practicados, como mecanismo corrector de los desajustes entre el tipo de retención y el definitivo de gravamen del tributo. Si las mencionadas rentas se satisfacen o abonan en especie, la obligación se configura como ingreso a cuenta del IS del perceptor. Por tal razón, se equiparan, en esta materia, las referencias hechas al retenedor con las hechas al obligado a efectuar el citado ingreso.

⁶⁵⁷ Dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad, así como cualquier otra utilidad percibida de una entidad en virtud de la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

⁶⁵⁸ Contraprestaciones de todo tipo, dinerarias o en especie, tales como intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por la cesión a terceros de capitales propios.

- las deducciones para evitar la doble imposición
- las bonificaciones
- las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades
- las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a ese período impositivo

Si el resultado anterior es cero o negativo, no existe obligación de presentar la declaración.⁶⁵⁹

- Segunda modalidad⁶⁶⁰: Los sujetos pasivos obligados a efectuar pagos fraccionados pueden optar por una alternativa de pago fraccionado distinta de la expuesta anteriormente, si bien el plazo para realizar dichos pagos es, igualmente, dentro de los 20 primeros días naturales de abril, octubre y diciembre del año.

El importe de los pagos se determina aplicando un determinado porcentaje a la parte de base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural, deduciendo las bonificaciones que les sean de aplicación al sujeto pasivo, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, así como los pagos fraccionados efectuados.⁶⁶¹

Para los períodos impositivos que se inicien durante 2007, el cálculo del porcentaje se efectúa multiplicando por 5/7 el tipo de gravamen de la entidad y, en su caso, el resultado se redondea por defecto. Si la cooperativa sólo está sujeta al tipo de gravamen del 20%(rendimientos cooperativos) el porcentaje a tener en cuenta para calcular el importe del pago fraccionado es: $(5/7) \times 20 = 14,28$, 14%. Para el tipo de gravamen correspondiente a los rendimientos extracooperativos (32.5) el porcentaje a tener en cuenta para calcular el importe de los pagos fraccionados será: $(5/7) \times 32.5 = 23.21$, 23%.

El ejercicio de la opción por esta otra alternativa de cálculo de los pagos requiere que sea efectuada por la cooperativa a través de la correspondiente declaración censal (modelo 036) dentro del mes de febrero del año natural en que deba surtir efectos. No obstante, están obligados a aplicar esta modalidad, para los

⁶⁵⁹ Art. 45.1 y 2 TRLIS.

⁶⁶⁰ Art. 45.3 TRLIS y art. 62 L 42/2006.

⁶⁶¹ No se consideran las deducciones para evitar la doble imposición, ni siquiera aunque tengan el mismo importe que la cuota íntegra.

períodos impositivos iniciados dentro de 2007, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya sido superior a 6.010.121.04€ durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo.

Si el período impositivo no coincide con el año natural, el pago fraccionado se realiza sobre la parte de base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período hasta el día anterior a cada uno de los tres períodos citados. En estos casos, el pago fraccionado es a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día anterior a cada uno de los referidos períodos de pago.

Para estos supuestos, la opción debe igualmente hacerse mediante la correspondiente declaración censal (modelo 036), pero dentro de los dos meses contados desde el inicio del período impositivo, o bien dentro del plazo comprendido entre el inicio del período impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado de ese período impositivo, siempre que este último plazo fuese inferior a dos meses.

Ejercitada esta opción, todos los pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo y siguientes deberán realizarse según esta modalidad. No obstante, cabe la renuncia a la aplicación de esta modalidad a través de la correspondiente declaración censal (036) que deberá ejercitarse en los mismos plazos establecidos para optar por esta modalidad de determinación de los pagos fraccionados.

F) BENEFICIOS TRIBUTARIOS

Vamos a exponer a continuación los beneficios tributarios que existen en sede cooperativa dentro del ámbito del impuesto sobre sociedades para, a continuación, analizar el proceso que lleva a la determinación del resultado efectivamente disponible, una vez considerado el efecto de dicho impuesto.

El artículo 2 de la LRFC distingue entre cooperativas fiscalmente protegidas y cooperativas fiscalmente especialmente protegidas.

Por interpretación a "sensu contrario" del art. 6 de la LRFC, tendrán la consideración de cooperativas fiscalmente no protegidas las entidades que no se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley 27/1999, de Cooperativas, o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia, así como aquellas que incurran en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida contempladas en el artículo 13 de la LRFC.

Es por ello que resulta necesario analizar los beneficios tributarios que, dentro del ámbito del Impuesto de Sociedades, pueden gozar las cooperativas, atendiendo a la clase a la que fiscalmente pertenecen.

A) Cooperativas no protegidas. Con referencia a las cooperativas no protegidas, indicar que tributan en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, al tipo general del 32,5%,⁶⁶² en los períodos impositivos iniciados dentro de 2007, por la totalidad de sus resultados, sin perjuicio de la aplicación de las reglas especiales de ajuste contenidas en el Capítulo Cuarto del Título II, "Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades", a las que hay que añadir las contenidas en el Título III, "De los socios y asociados".⁶⁶³

B) Cooperativas protegidas. Además de serles aplicables las reglas especiales de ajuste contenidas en el Capítulo cuarto del Título II, "Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades", a las que hay que añadir las contenidas en el Título III, "De los socios y asociados de las cooperativas", las cooperativas protegidas tributan en el IS, con las peculiaridades que se indican a continuación.⁶⁶⁴

a) Tipos de gravamen. Se diferencian dos tipos impositivos, según que la base imponible, positiva o negativa, derive de uno u otro resultado:

⁶⁶² 30% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2008.

⁶⁶³ Estas normas no constituyen beneficio fiscal alguno, y adaptan las características y regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias. Son de aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas correspondiente que no hayan sido descalificadas y, en su caso, a sus socios y asociados. Recordemos –como indica la Exposición de Motivos de la LRFC– "que a efectos de la aplicación de estas normas de ajuste es indiferente que la cooperativa tenga o no derecho a los beneficios fiscales que establece la Ley"; es decir, estas normas de ajuste se aplican en todo caso.

⁶⁶⁴ Art. 33.2 LRFC.

- a la base que corresponde a los resultados cooperativos, se le grava al tipo del 20 por 100.

- a la base que corresponde a los resultados extracooperativos se le grava al tipo general, 32.5 por 100.⁶⁶⁵

b) Libertad de amortización. Procede en relación con los elementos del activo que reúnan estas características:

- ser fijos, amortizables y nuevos.

- haber sido adquiridos en el plazo de 3 años a partir de la inscripción en el Registro de Sociedades Cooperativas del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales o, en su caso, de la Comunidad Autónoma competente.

Esta libertad de amortización consiste en la posibilidad de practicar amortizaciones superiores a las máximas admitidas por las tablas oficiales. Para ello, una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio, la cooperativa puede dotar otra cantidad en concepto de libertad de amortización. Esta última dotación se considera fiscalmente deducible siempre que no exceda del saldo de la cuenta de resultados cooperativos del período disminuido en las aplicaciones obligatorias al fondo de reserva obligatorio y las participaciones del personal asalariado(art. 33.3 LRFC).⁶⁶⁶

Recordemos que el régimen fiscal de las cooperativas protegidas se aplica automáticamente, sin precisar autorización administrativa previa.⁶⁶⁷

⁶⁶⁵ Períodos impositivos iniciados a partir 1-1-2007. 30% en períodos impositivos que se inicien a partir 1-1-2008.

⁶⁶⁶ Con respecto a este beneficio fiscal de libertad de amortización, podemos hacer las siguientes precisiones:

1) Es condición necesaria para poder practicar la libertad de amortización que los resultados de la actividad realizada por la cooperativa sean positivos. La aplicación de la libertad de amortización no puede convertir en negativos los resultados cooperativos.

2) Este incentivo fiscal es compatible con la deducción por inversiones en esos mismos activos fijos nuevos que, en su caso, establezca el TRLIS.

3) La aplicación de la libertad de amortización requiere efectuar un ajuste negativo al resultado contable del ejercicio por el importe de la inversión que se amortiza en exceso sobre la amortización contabilizada en el mismo. Una vez que la inversión esté completamente amortizada a efectos fiscales, el importe de la amortización contabilizada como gasto no será deducible a efectos fiscales y, por tanto, ello requerirá realizar un ajuste positivo al resultado contable por el importe de dicho gasto al objeto de determinar la base imponible de la cooperativa.

⁶⁶⁷ Art. 37 LRFC.

Veamos un ejemplo:

Una cooperativa protegida en el ejercicio 2007 obtiene antes de impuestos unos resultados cooperativos de 35.000.000 y extracooperativos de 10.000.000. Ha realizado inversiones en activos fijos nuevos por 10.000.000 (coeficiente de amortización 12%) a principios del ejercicio. A mitad de año se incorporó un socio de trabajo minusválido. Las retenciones y pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de ese ejercicio ascienden a 1.200.000. De los resultados cooperativos se destina un 20% al fondo de reserva obligatorio y un 5% al fondo de educación y promoción. La totalidad de los resultados extracooperativos se destinan al fondo de reserva obligatorio.

Resultados cooperativos.....	35.000.000
Fondo de reserva obligatorio (35.000.000 x 0,20 x 0,5).....	-3.500.000
Fondo de educación y promoción (35.000.000 x 0,05).....	-1.750.000
Libertad de amortización (10.000.000 – 1.200.000).....	-8.800.000

Base imponible al 20%.....	20.950.000
Resultados extracooperativos.....	10.000.000
Fondo de reserva obligatorio (10.000.000 x 0,5).....	-5.000.000

Base imponible al 32,5%.....	5.000.000
Cuota íntegra:	
20.950.000 x 0,20 = 4.190.000	
5.000.000 x 0,325 = 1.625.000.....	5.815.000
Deducción por creación de empleo (6.000 x 0,5 = 3.000).....	-3.000
Retenciones y pagos fraccionados.....	-1.200.000

Cuota a ingresar.....	4.612.000

C) Las cooperativas especialmente protegidas⁶⁶⁸ disfrutan de los mismos beneficios fiscales que las cooperativas protegidas y, además, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, tienen una bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra.⁶⁶⁹

Veamos un ejemplo:

Una cooperativa especialmente protegida en el ejercicio 2007 obtiene, antes de impuestos, unos resultados cooperativos de 60.000.000 y unos resultados extracooperativos negativos de 8.000.000. Un 20 % de los resultados cooperativos se destinan al Fondo de Reserva Obligatorio. De ejercicios anteriores tiene pendiente de compensar una cuota negativa de 2.000.000.

Resultados cooperativos.....	60.000.000
Fondo de Reserva Obligatorio (60.000.000 x 0,20 x 0,5).....	-6.000.000

Base imponible al 20%.....	54.000.000
Resultados extracooperativos.....	-8.000.000
Base imponible al 32,5%.....	-8.000.000
Cuota íntegra:	
54.000.000 x 0,20 =	10.800.000
8.000.000 x 0,325 =	-2.600.000.....
	8.200.000
Cuota negativa ejercicios anteriores.....	-2.000.000
Cuota íntegra.....	6.200.000
Bonificación.....	-3.100.000

Cuota a ingresar.....	3.100.000

⁶⁶⁸ Recordemos que son cooperativas especialmente protegidas aquellas que, siendo protegidas y de primer grado, están incluidas en alguno de los tipos siguientes:

- Cooperativas de trabajo asociado.
- Cooperativas agrarias.
- Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra
- Cooperativas del mar
- Cooperativas de consumidores y usuarios.

⁶⁶⁹ Art. 34.2 LRFC.

Por lo que hace referencia a las cooperativas de segundo grado⁶⁷⁰, éstas gozarán de los beneficios previstos en el artículo 33, apartados 2 y 3, o en el 34.2, en función de que estén integradas exclusivamente por cooperativas protegidas o estén integradas exclusivamente por cooperativas especialmente protegidas. Si se componen de ambos tipos, disfrutarán de los beneficios previstos en el art. 33, apartados 2 y 3 y, además, de la bonificación recogida en el artículo 34.2 que se aplicará, exclusivamente, sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas.⁶⁷¹

G) EL PROCESO DE DETERMINACIÓN DE LOS BENEFICIOS DISTRIBUIBLES UNA VEZ ANALIZADA LA INCIDENCIA DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

En el apartado denominado "La formación del resultado en las sociedades cooperativas", analizamos la existencia de tres tipos diferentes de resultados, para el caso de las sociedades cooperativas: resultado cooperativo, resultado extracooperativo y resultado extraordinario.

También indicamos que el resultado total final de la sociedad cooperativa podía ser positivo o bien podía ser negativo.

En el caso de que el resultado hubiera sido positivo, era necesario proceder a la dotación de determinados fondos obligatorios.

Indicar, asimismo, que la forma de contabilizar las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios (conjunta o separadamente) tenía incidencia con respecto a los porcentajes destinados a cada uno de los fondos obligatorios.

También analizamos el caso de que la cooperativa hubiera obtenido pérdidas en el ejercicio (Art. 59 LC) y adjuntamos asientos contables explicativos de las diferentes alternativas a la hora de compensar dichas pérdidas (con cargo al beneficio o

⁶⁷⁰ Recordemos que son las formadas por dos o más cooperativas al objeto de promover, coordinar y desarrollar fines comunes de sus socios y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos. También pueden integrarse como socios otras personas jurídicas, públicas o privadas, y empresarios individuales hasta un máximo del 45% del total de socios, y los socios de trabajo (Art. 77.1 LC).

⁶⁷¹ Art. 35 LRFC.

excedente positivo del ejercicio; con cargo a reservas voluntarias; con cargo al FRO; compensación mediante abono directo de los socios; compensación mediante disminución del capital social).

En este sentido, el artículo 58 de la LC señala:

“1. De los excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades, se destinará, al menos, el 20 por 100 al fondo de reserva obligatorio y el 5 por 100, al fondo de educación y promoción.

2. De los beneficios extracooperativos y extraordinarios, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades, se destinará al menos un 50 por 100 al fondo de reserva obligatorio.

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

De esta forma, observamos que el resultado positivo obtenido por la cooperativa se aplicará en primer lugar a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores. No concreta la LC qué porcentaje de los resultados cooperativos, extracooperativos y extraordinarios deben ser considerados para dicha compensación. Un posible criterio sería compensar las pérdidas cooperativas y extracooperativas y extraordinarias con los respectivos beneficios de la misma naturaleza. Si la compensación de pérdidas con este criterio no fuera posible, sólo en ese caso se aplicarían beneficios cooperativos a compensar pérdidas extracooperativas y extraordinarias y viceversa.

En segundo lugar, como ya sabemos, una vez compensadas las pérdidas de ejercicios anteriores y antes de considerar el gasto por el Impuesto sobre Sociedades se deben efectuar las siguientes dotaciones obligatorias al FRO y al FEP:

- El 100% de la parte del resultado cooperativo que corresponda a operaciones realizadas por acuerdos suscritos con otras cooperativas debe destinarse al FRO⁶⁷². No obstante, si dichos resultados fueran negativos, por dicho importe se reducirá el FRO y en el caso de que no existiera importe suficiente de dicho Fondo, se reducirían las reservas voluntarias.

- Al menos, el 20% y el 5% del resto del resultado cooperativo que no corresponda a los acuerdos anteriores debe destinarse al FRO y al FEP respectivamente.⁶⁷³

- Al menos, el 50% del resultado extracooperativo y extraordinario debe destinarse al FRO.⁶⁷⁴

Los excedentes y beneficios extracooperativos y extraordinarios disponibles, una vez satisfechos los impuestos exigibles, se aplicarán, conforme establezcan los Estatutos o acuerde la Asamblea General en cada ejercicio a:

- Retorno cooperativo a los socios.⁶⁷⁵
- Reservas voluntarias.
- A incrementar el FRO o el FEP.⁶⁷⁶

Debemos recordar que la dotación al FEP se contabiliza como un gasto y que, en su caso, las respectivas leyes autonómicas de cooperativas aplicables pueden establecer criterios distintos para la aplicación del beneficio o excedente positivo de la cooperativa.

Con referencia al Fondo de Reserva Obligatorio, para su registro contable, puede emplearse la cuenta 112 "Fondo de Reserva Obligatorio" creada al efecto en el subgrupo 11 "Reservas" contenido en la segunda y tercera parte del PGC.

⁶⁷² Art. 79.3 LC.

⁶⁷³ Art. 58.1 LC.

⁶⁷⁴ Art. 58.2 LC.

⁶⁷⁵ Recordemos que es en función de la participación en la actividad cooperativizada y no del capital social aportado como se hacen efectivos los retornos cooperativos (art. 58.4 LC) y se imputan las pérdidas (art. 59.2 LC) a los socios usuarios.

⁶⁷⁶ Art. 58.3 LC.

La cuenta 112 se abonará por las dotaciones al FRO que se efectúen con cargo al resultado de la sociedad cooperativa contabilizado en la cuenta 129 "Excedente de la cooperativa"; al importe de las deducciones sobre las aportaciones obligatorias al capital social (cuenta 1000 "Capital social cooperativo: aportaciones obligatorias") derivados de la baja no justificada de socios y por el importe de las cuotas de ingreso de socios que corresponda.

Así por ejemplo, el asiento a realizar por la dotación al FRO con cargo a beneficios sería:

Nº de Cuenta	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la cooperativa	X	
112	Fondo de Reserva Obligatorio		X

La cuenta 112 se cargará por la disposición que se haga de esta reserva, en los términos previstos en la Ley.

El asiento tipo de compensación de pérdidas de ejercicios anteriores será:

Nº de Cuenta	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la cooperativa	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X

Por la distribución propiamente dicha del beneficio o excedente positivo del ejercicio:

Nº Cta	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la cooperativa	X	
112	Fondo de reserva obligatorio		X
4752	Hacienda pública acreedora por IS		X
525 ⁶⁷⁷	Retorno a pagar a corto plazo		X
117	Reservas voluntarias		X
139 ⁶⁷⁸	Fondo de educación, formación y promoción		X

En cuanto al tratamiento fiscal, las respectivas bases imponibles correspondientes a los resultados cooperativos y a los resultados extracooperativos se minorarán en el 50% de la parte de los mismos que se destine obligatoriamente al FRO.⁶⁷⁹ Al contabilizarse la dotación al FRO como una distribución del resultado, dicho 50% generará una diferencia permanente negativa entre el resultado contable y el fiscal.⁶⁸⁰

Con respecto a la compensación de pérdidas, el importe negativo de la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, puede compensarse con las cuotas íntegras positivas que se obtengan en los 15 ejercicios siguientes.

Como sabemos, las cooperativas –y este es un elemento diferenciador con respecto al resto de personas jurídicas– no compensan bases imponibles negativas

⁶⁷⁷ Si el pago del retorno cooperativo se va a producir en plazo superior a un año, la cuenta sería la 175 "Retorno cooperativo a pagar a largo plazo".

⁶⁷⁸ Recordemos que la dotación obligatoria al FEP se contabiliza como un gasto con cargo a la cuenta 657 "Dotación al Fondo de educación, formación y promoción". No obstante, la cooperativa puede dotar el FEP por un importe superior al mínimo obligatorio con cargo al excedente neto del ejercicio.

⁶⁷⁹ Art. 16.5 LRFC.

⁶⁸⁰ De hecho, cuando más adelante analizamos en un ejemplo práctico el cálculo del IS en una cooperativa, ya hacemos referencia con detalle a este tratamiento fiscal.

como se establece en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sino que compensan cuotas íntegras negativas.

Veamos un ejemplo.

Los resultados fiscales obtenidos por una cooperativa protegida en el ejercicio X son:

- Base imponible por resultados cooperativos.....	-20.000
- Base imponible por resultados extracooperativos.....	+ <u>16.000</u>
- Base Imponible.....	- 4.000

La cuota íntegra será:

- Cuota íntegra por B. Imp de Rdos coop (-20.000 x 0.20).....	- 4.000
- Cuota íntegra por B. Imp de Rdos extracoop (16.000 x 0.325).....	+ <u>5.200</u>
- Cuota íntegra.....	1.200

En el ejercicio X+1, los resultados son:

- Base Imponible por resultados cooperativos.....	+25.000
- Base Imponible por resultados extracooperativos.....	- <u>19.000</u>
- Base Imponible.....	6.000

La cuota íntegra será:

- Cuota íntegra por Rdos cooperativos (25.000 x 0.20)-----	+ 5.000
- Cuota íntegra por Rdos extracooperativos (-19.000 x 0.325).....	- <u>6.175</u>
- Cuota íntegra a compensar.....	- 1.175

Supongamos ahora que en el ejercicio siguiente X+2, se obtiene:

- Base Imponible por resultados cooperativos.....	+15.000
- Base Imponible por resultados extracooperativos.....	- <u>7.500</u>
- Base Imponible.....	+ 7.500

La cuota íntegra será:

- Cuota íntegra por B. Imp Rdos Cooperativos (+15.000 x 0.20).....	3.000,0
- Cuota íntegra por B. Imp Rdos Extracooperativos (-7.500 x 0.325).....	- <u>2.437,5</u>
- Cuota íntegra.....	+ 562.5
- Cuota íntegra a compensar de ejercicios anteriores.....	- <u>562.5</u>
Cuota diferencial a ingresar.....	0
La cuota íntegra pendiente de compensación es ahora de:	1.175 – 562.5 = 612,5

Visto cuanto antecede, ahora ya estamos en condiciones de estudiar la incidencia en el resultado contable del Impuesto sobre Sociedades aplicado a las cooperativas. Recordemos que en el asiento que hemos expuesto anteriormente existía una partida denominada: 4752 H.P. acreedora por Impuesto de Sociedades. Lógicamente, el importe de esta partida depende de cuál sea el importe del Impuesto sobre Beneficios (630) a satisfacer, en su caso, por la cooperativa. Es en verdad a partir del momento que se ha calculado dicho gasto por impuesto de sociedades, abonando –en su caso– el importe señalado en la cuenta 4752, Hacienda Pública acreedora por IS, que podemos hablar con total certeza de beneficio distribuable por la cooperativa, que de acuerdo con la propia LC puede destinarse a Retornos cooperativos, a Fondos voluntarios o bien a incrementar las dotaciones a los Fondos obligatorios.

Por lo tanto, resulta imprescindible analizar como se calcula contablemente el gasto por el impuesto de sociedades y su incidencia en el resultado contable.

La contabilización del gasto por el Impuesto sobre Sociedades de las cooperativas debe hacerse aplicando los criterios establecidos en la norma decimocuarta de las NSACC.⁶⁸¹

De forma subsidiaria, deben aplicarse los criterios establecidos en la Resolución del ICAC⁶⁸² de 9 de octubre de 1997 (con las modificaciones introducidas por la

⁶⁸¹ Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre aspectos contables de las Sociedades Cooperativas.

⁶⁸² Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Resolución de 15 de marzo de 2002), sobre criterios para el registro contable del Impuesto sobre Sociedades.

A continuación, comentamos las particularidades específicas de las cooperativas que debemos tener en cuenta.

- Diferencias entre el resultado contable y el resultado tributario de las cooperativas

Además de las diferencias que puedan surgir por la aplicación con carácter general de las normas contables y fiscales, las cooperativas presentan dos diferencias específicas debidas a las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción.

- Dotación al FRO

La dotación al FRO no supone gasto contable. Desde el punto de vista fiscal, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente tanto a los resultados cooperativos como extracooperativos se minorará en el 50% de la parte de los mismos que se destine de forma obligatoria al FRO.⁶⁸³

De acuerdo con lo anterior, por las dotaciones obligatorias al FRO, que no suponen un gasto contable, se originará una diferencia permanente negativa entre el resultado fiscal y el contable.

- Dotación al Fondo de Educación y Promoción

Ante todo, indicar que aunque las NSACC se refieren al FEP con la denominación de "Fondo de educación, formación y promoción", mientras que la LC en su artículo 56 lo denomina "Fondo de educación y promoción", es evidente que se trata del mismo fondo.

Desde el punto de vista contable, la dotación al FEP con cargo a resultados cooperativos se efectúa de la siguiente manera:

⁶⁸³ Art. 16.5 LRFC.

Nº Cta	Título	Cargo	Abono
657	Dotación al Fondo de educación, formación y promoción	X	
139	Fondo de educación, formación y promoción		X

Así, dicha dotación supone un gasto para la cooperativa.

Desde el punto de vista fiscal, son gastos deducibles las cantidades destinadas con carácter obligatorio al FEP que no superen el 30 por 100 del excedente neto de la cooperativa.⁶⁸⁴ Las cantidades aplicadas del FEP a fines distintos de los previstos en la Ley, además de ser causa de exclusión como cooperativa protegida, deben considerarse a efectos fiscales como ingresos del ejercicio.⁶⁸⁵

Las dotaciones obligatorias al FEP contabilizadas como gasto que superen el 30 por 100 del excedente neto de la cooperativa no serán fiscalmente deducibles y supondrán por lo tanto, una diferencia permanente positiva entre el resultado fiscal y el contable.

Se producirá también en su caso una diferencia permanente positiva cuando se efectúen aplicaciones del FEP a fines distintos de los previstos por la LC, puesto que dichas aplicaciones se deben computar fiscalmente como ingresos. De hecho, más adelante, en un ejemplo de cálculo del IS que mostraremos, se analiza el tratamiento fiscal de esta dotación al FEP.

- Cálculo del gasto a contabilizar por el Impuesto sobre Sociedades en las cooperativas

Para calcular el importe a contabilizar en la cuenta 630 "Impuesto sobre beneficios" se debe partir de los respectivos resultados cooperativos y extracooperativos a los que se sumarán o restarán según sean positivas o negativas las respectivas diferencias permanentes para obtener el resultado contable ajustado cooperativo y extracooperativo. A cada uno de dichos resultados se aplicará el tipo de

⁶⁸⁴ Art. 19.1 LRFC.

⁶⁸⁵ Art. 19.4 LRFC.

gravamen que corresponda para obtener el impuesto bruto del que se deducirán las bonificaciones y deducciones en la cuota, excluidas las retenciones y pagos a cuenta para obtener el Impuesto sobre Sociedades devengado que debe contabilizarse en la cuenta 630 antes citada.

Por su parte, las diferencias temporales, positivas y negativas, se contabilizarán en las cuentas 4740 "Impuesto sobre beneficios anticipados" y 479 "Impuesto sobre beneficios diferidos" aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza de los resultados cooperativos o extracooperativos que corresponda a dichas diferencias.

Las cuotas íntegras negativas a compensar se contabilizarán en la cuenta 4745 "Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio...".

Sólo se contabilizarán en las cuentas 4740 y 4745 los impuestos anticipados y créditos impositivos cuya realización esté razonablemente asegurada, y se darán de baja aquéllos otros sobre los que surjan dudas lógicas acerca de su futura recuperación.

Los aspectos contables y fiscales de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades en las cooperativas siguen un evidente paralelismo con el resto de sociedades, salvando las peculiaridades intrínsecas de las cooperativas. Comentamos ahora la liquidación y contabilización del Impuesto sobre Sociedades mediante el siguiente ejemplo.

Ejemplo

La cooperativa ACC, que en el ejercicio 2007 tiene la condición de cooperativa fiscalmente protegida, antes de las dotaciones al FRO y al FEP, presenta para liquidar y contabilizar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio X los siguientes datos (en euros):

- Resultado cooperativo: + 30.000.
- Resultado extracooperativo: + 10.000.
- Diferencias permanentes imputables a resultados cooperativos: -2.000
- Diferencias permanentes imputables a resultados extracoop.: +400
- Diferencias temporales imputables a resultados cooperativos: + 1.500
- Diferencias temporales imputables a resultados extracoopera.: - 800
- Deducciones y bonificaciones imputables a resultados coop.: 500
- Deducciones y bonificaciones imputables a resultados extracoop.: 140
- Retenciones y pagos a cuenta: - 2.458,39
- Cuotas íntegras negativas a compensar de ejercicios anteriores: -1.320,52

Se deben efectuar las dotaciones obligatorias al FRO contempladas en la LC y se desea dotar al FEP con cargo a los resultados cooperativos, por el importe máximo que sea fiscalmente deducible, de acuerdo con la LRFC.

El crédito impositivo derivado de las cuotas íntegras a compensar está contabilizado en la cuenta 4745, en el activo del balance de situación, por entender la cooperativa que su compensación futura está razonablemente asegurada.

Recordemos, antes de plantear la solución, que según la LC, la dotación obligatoria al FRO, es el 20% del resultado cooperativo y el 50% del resultado extracooperativo, en ambos casos una vez deducidas la pérdidas de cualquier naturaleza y antes del Impuesto sobre Sociedades, y no supone gasto contable. El 50% de dicha dotación obligatoria tanto por los resultados cooperativos como por los resultados extracooperativos, minorará la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

A su vez, la dotación obligatoria al FEP es el 5% del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza y antes del Impuesto sobre Sociedades, se contabiliza como gasto y son fiscalmente deducibles las cantidades destinadas con carácter obligatorio al FEP que no superen el 30% del excedente neto de la cooperativa.

Solución:

Para liquidar y contabilizar el Impuesto sobre Sociedades deberemos realizar los siguientes cálculos previos, siendo:

DPRCo: Diferencias Permanentes imputables al resultado cooperativo

DPRECo: Diferencias Permanentes imputables al resultado extracooperativo

RCCoAI: Resultado contable cooperativo antes de impuestos.

RCECoAI: Resultado contable extracooperativo antes de impuestos.

RCACo: Resultado contable ajustado cooperativo = RCCoAI +/- DPRCo

RCAECo: Resultado contable ajustado extracooperativo = RCECoAI +/- DPRECo.

ISCo: Gasto por Impuesto sobre Sociedades correspondiente a resul. cooperativos.

ISECo: Gasto por Impuesto sobre Sociedades correspondiente a r. extracoop.

ENCo: Excedente neto o resultado contable cooperativo = RCCoAI – ISCo

ENECo: Excedente neto o resultado contable extracooperativo = RCECoAI – ISECo

ENT: Excedente neto total o res contable después de impuestos = ENCo + ENECo

El importe máximo fiscalmente deducible por la dotación al FEP es: ENT x 0,

Recordemos que el asiento a realizar es:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
657	Dotación al FEFP	ENT x 0.3	
139	Fondo de educación, formación y promoción		ENT x 0.3

La dotación al FEP minorra el resultado cooperativo.

De acuerdo con los datos anteriores, la dotación obligatoria al FRO es:

Por los resultados cooperativos: $(30.000 - ENT \times 0.3) \times 0.2 = D = 6.000 - ENT \times 0.06$

Por los resultados extracooperativos: $10.000 \times 0.5 = 5.000$

El 50% de la dotación obligatoria al FRO minorra la base imponible, es decir, se produce una diferencia permanente negativa de: $(D + 5.000) \times 0.5$

De dicha diferencia permanente negativa, corresponde:

A los resultados cooperativos: $D \times 0.5$

A los resultados extracooperativos: $5.000 \times 0.5 = 2.500$

El asiento a realizar es:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la cooperativa	D + 5.000	
112	Fondo de Reserva Obligatorio		D + 5.000

$$RCCoAI = 30.000 - (ENT \times 0.3)$$

En este ejemplo, la dotación al FEP se efectúa con cargo a los resultados cooperativos, si bien nada impide que dicha dotación sea con cargo a los resultados extracooperativos o con cargo a ambos resultados simultáneamente.

El excedente neto cooperativo es:

$$ENCo = RCCoAI - ISCo = 30.000 - (ENT \times 0.3) - ISCo$$

$$RCACo = RCCoAI +/- DPRCo = 30.000 - (ENT \times 0.3) - 2.000 - 0.5 \times D = 28.000 - ENT \times 0.3 - 0.5 \times D$$

$$ISCo = RCACo \times 0.2 - \text{Deducciones y bonificaciones imputables al Rtdo. cooper.} = (28.000 - ENT \times 0.3 - 0.5 \times D) \times 0.2 - 500 = 5.100 - ENT \times 0.06 - 0.1 \times D$$

$$ENCo = RCCoAI - ISCo = 30.000 - (ENT \times 0.3) - (5.100 - ENT \times 0.06 - 0.1 \times D) = 24.900 - 0,24 ENT + 0,1 \times D$$

El excedente neto extracooperativo es :

$$ENCo = RCECoAI - ISECo$$

$$RCAECo = RCECoAI +/- DPRECo = 10.000 + 400 - 0.5 \times 5.000 = 7.900$$

$$ISECo = RCAECo \times 0.325 - \text{Deducciones y bonificaciones imputables al resultado extracooperativo} = 7.900 \times 0.325 - 140 = 2.427,5$$

$$\text{ENECo} = \text{RCECoAI} - \text{ISECo} = 10.000 - 2.427,5 = 7.572,5$$

El excedente neto total es:

$$\text{ENT} = \text{ENCo} + \text{ENECo} = 24.900 - 0.24 \text{ ENT} + 0.1 \times \text{D} + 7.572,5 = 32.472,5 - 0.24 \text{ ENT} + 0.1 \times \text{D}$$

Recordemos que:

$$\text{D} = \text{dotación obligatoria al FRO por los resultados cooperativos} = 6.000 - \text{ENT} \times 0.06$$

Sustituyendo:

$$\text{ENT} = 32.472,5 - 0.24 \text{ ENT} + 0.1 \times (6.000 - \text{ENT} \times 0.06) = 32.472,5 - 0.246 \text{ ENT}$$

$$\text{ENT} = 32.472,5 / 1,246 = 26.061,39$$

Obtenido el excedente neto total podemos calcular los demás importes:

La dotación al FEP es: $\text{ENT} \times 0.3 = 26.061,39 \times 0.3 = \mathbf{7.818,41}$

La dotación obligatoria al FRO por los resultados cooperativos es:

$$\text{D} = 6.000 - \text{ENT} \times 0.06 = 6.000 - 26.061,39 \times 0.06 = 4.436,32 = \mathbf{4.436,32}$$

$$\mathbf{\text{RCCoAI}} = 30.000 - (\text{ENT} \times 0.3) = \mathbf{22.181,59}$$

$$\mathbf{\text{RCACo}} = 28.000 - \text{ENT} \times 0.3 - 0.5 \times \text{D} = \mathbf{17.963,43}$$

$$\mathbf{\text{ISCo}} = 5.100 - \text{ENT} \times 0.06 - 0.1 \times \text{D} = \mathbf{3.092,69}$$

$$\mathbf{\text{ENCo}} = 22.181,59 - 3.092,69 = \mathbf{19.088,90}$$

Comprobamos que:

$$24.900 - 0.24 \times 26.061,39 + 0.1 \times 4.436,32 = 19.088,9$$

Asimismo:

$$\mathbf{\text{ENT}} = \text{ENCo} + \text{ENECo} = 19.088,9 + 7.572,5 = \mathbf{26.661,4}$$

- Efectuados los cálculos anteriores, contabilizamos la dotación al FEP por el 30% del

excedente neto cooperativo, importe máximo fiscalmente deducible:

Nº Cta	Título	Cargo	Abono
657	Dotación al FEFP	7.998,42	
139	FEFP		7.998,42

El resultado contable cooperativo antes de impuestos es ahora:

$$\text{RCCoAI} = 30.000 - 7.998,42 = \mathbf{22.001,58}$$

Efectuamos a continuación la contabilización y liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

RCCoAI (Resultado contable cooperativo antes de impuestos).....	+22.181,59
Dif permanentes imputables a resultados cooperativos.....	-2.000,00
Dif permanente imputable al resultado cooperativo por dotación obligatoria al FRO (4.436,32 x 0.5).....	- <u>2.218,16</u>
RCACo (Resultado contable ajustado cooperativo).....	+17.963,43
Impuesto bruto cooperativo (17.963,43 x 0.2)	3.592,68
Deducciones y bonificaciones imputables a resultados cooperativos.....	- <u>500,00</u>

Impuesto s. beneficios devengado imputable a r. cooperativos..... 3.092,68

RCECoAI (Resultado contable extracooperativo antes de impuestos).....	10.000,00
Diferencias permanentes imputables a los resultados extracooperativos.....	400,00
Diferencia permanente imputable al resultado extracooperativo por dotación obligatoria al FRO (5.000 x 0,5).....	2.500,00
RCAECo (Resultado contable ajustado extracooperativo).....	7.900,00
Impuesto bruto extracooperativo (7.900 x 0,325).....	2.567,5
Deducciones y bonificaciones imputables a los resultados extracooperativos.....	-140,00

**Impuesto sobre beneficios devengado imputable a los resultados
extracooperativos..... 2.427,50**

**El importe a contabilizar como gasto por el Impuesto sobre Sociedades es
por tanto:**

$$\mathbf{3.092,68 + 2.427,5 = 5.520,18}$$

La liquidación del Impuesto sobre Sociedades es:

RCACo (Resultado contable ajustado cooperativo).....	17.963,43
+/- Dif. Temporales imputables a los resultados cooperativos.....	+1.500,00
Base imponible por resultados cooperativos.....	19.463,43
Cuota íntegra por resultados cooperativos (19.463,43 x 0.2).....	3.892,68
RCAECO (Resultado contable ajustado extracooperativo).....	7.900,00
+/- Dif temporales imputables a los resultados extracooperativos.....	-800,00
Base imponible por resultados extracooperativos.....	7.100,00
Cuota íntegra por resultados extracooperativos (7.100x 0,325).....	2.307,5
Cuota íntegra previa (3.892,68 + 2.307,5).....	6.200,18
Cuotas íntegras negativas a compensar de ejercicios anteriores.....	-1.320,52
Cuota íntegra del ejercicio.....	4.879,66
Deducciones y bonificaciones (500 + 140).....	-640,00
Cuota líquida.....	4.239,66
Retenciones y pagos a cuenta.....	-2.458,39
Cuota diferencial a ingresar.....	1.781,27

- El asiento para contabilizar el gasto por el Impuesto sobre Sociedades es:

Nº cta.	Título	Cargo	Abono
630	Impuesto sobre beneficios	5.520,18	
4740	Impuesto s/ beneficios anticipado(1500x0.2)	300	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejerc...		1.320,52
479	Impuesto s/ beneficios diferido (800 X 0,325)		260,00
473	H.Pública por retenciones y p a cta.		2.458,39

4752	H. Pública acreedor por I. sobre Sociedades		1.781,27
------	--	--	----------

Comprobamos que después de este asiento, el beneficio o excedente neto de la cooperativa es: $30.000 + 10.000 - 7.818,41$ (Dotación al FEP) - $5.520,18$ (gasto por IS) = $26.661,41$, es decir, el importe antes calculado.

- El último asiento que queda por realizar es el correspondiente a la dotación obligatoria al FRO, efectuada con cargo al excedente neto de la cooperativa, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza (en este caso no hay pérdidas contables a compensar) y antes de la consideración del Impuesto sobre Sociedades.

Recordemos que la dotación obligatoria al FRO es en este caso: $4.436,32 + 5.000 = 9.436,32$

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la Cooperativa	9.436,32	
112	Fondo de Reserva Obligatorio		9.436,32

El asiento anterior supone, en este ejemplo, que no existen pérdidas contables a compensar de ejercicios anteriores, la primera aplicación a realizar del excedente neto de la cooperativa como consecuencia de la dotación obligatoria al FRO, que recordemos se ha calculado sobre dicho excedente neto antes de la compensación de pérdidas de cualquier naturaleza y del Impuesto sobre Sociedades.

Hasta aquí, hemos analizado, a partir del resultado cooperativo y extracooperativo de la cooperativa, de las diferencias permanentes y temporales, de la existencia de cuotas íntegras negativas a compensar de ejercicios anteriores, y de otra información importante de naturaleza fiscal (deducciones, bonificaciones, retenciones y pagos a cuenta,...) como se llega a determinar el gasto por el Impuesto sobre Sociedades de dicha cooperativa.

Tenemos que destacar que en el ejemplo anterior, hemos supuesto que la cooperativa optó por la contabilización separada de las operaciones realizadas con terceros no socios, ya que, como hemos visto, la base imponible por resultados cooperativos tributaba al 20%.

Ahora vamos a formalizar, a partir de la notación ya utilizada en el capítulo 3, la incidencia de la aplicación del impuesto sobre sociedades al resultado de las sociedades cooperativas, no solamente para el caso de que la empresa haya optado por la contabilización separada de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios, sino también en el caso de que la empresa haya optado por la contabilización conjunta de dichas operaciones. Finalmente, analizaremos la distribución del resultado disponible, en ambos tipos de contabilizaciones.

En el cálculo de la deuda tributaria por el Impuesto sobre Sociedades de todas las cooperativas, independientemente de su grado de protección, como ya vimos anteriormente, se diferencia entre:

- Resultados cooperativos (RCO).
- Resultados extracooperativos (REC).

Dadas las características de los diferentes resultados contables y fiscales es posible identificar los RC con los RCO, por un lado, y la suma de RE y REX con los REC, por otro.

Además, hay que tener en cuenta los ajustes fiscales, cuyas manifestaciones más importantes se refieren a la deducción de toda la dotación obligatoria al FEP y del 50 por ciento de las cantidades destinadas obligatoriamente al FRO. Así, mientras en el régimen general se determina una sola base imponible en la que se incluye el

resultado global de la empresa, en las cooperativas se diferencian dos: la base imponible de los RCO (BIRCO) y la de los REC (BIREC).

Por otra parte, hay que tener en cuenta si la contabilidad se ha realizado de forma conjunta o separada:

- Contabilidad separada.

$$\text{BIRCO} = \text{RC} - 0.5 \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}}$$

$$\text{BIREC} = \text{RE} - 0.5 \text{DRE}_{\text{FRO}} + \text{REX} - 0.5 \text{DREX}_{\text{FRO}}$$

- Contabilización conjunta (al no diferenciar entre RC y RE, la suma de ambos se recoge en la BIRCO, mientras que la BIREC recoge únicamente los REX).

$$\text{BIRCO} = \text{RC} + \text{RE} - 0.5 \text{DRCE}_{\text{FRO}} - \text{DRCE}_{\text{FEP}}$$

$$\text{BIREC} = \text{REX} - 0.5 \text{DREX}_{\text{FRO}}$$

Comparando ambos casos, se observa que la diferencia entre la base imponible según los diferentes tipos de contabilidad se manifiesta en la deducción de la parte del RCE dotada al FEP, ya que si la contabilización se realiza de forma separada la dotación al FEP sólo procede del RC.

Con referencia al tipo impositivo, como ya vimos anteriormente, a la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos se aplica:

- el 20 por ciento para las sociedades cooperativas protegidas y especialmente protegidas.
- El tipo general (32.5%) en las sociedades cooperativas no protegidas.

A la base imponible obtenida con los resultados extracooperativos se aplica el tipo general (32.5 por ciento) en todos los casos.⁶⁸⁶

Por su parte, el tipo aplicable en el régimen general es del 32.5 por ciento, sin hacer ninguna diferenciación en función de la procedencia de los resultados. El motivo por el cual se aplica un tipo reducido al RC es potenciar las operaciones realizadas con los socios, que son el objeto fundamental de la cooperativa. El resto de resultados, al

⁶⁸⁶ Para períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2007.

no proceder de la actividad habitual (REX) o de operaciones con no socios (RE), tienen el mismo tratamiento fiscal que recibe el resultado de cualquier empresa.⁶⁸⁷

El cálculo de la cuota íntegra (CI) se obtiene de la aplicación del tipo impositivo a la base imponible. En el caso de las cooperativas, se establecen dos tipos de cuotas, dependiendo del resultado del que procedan. Además, la imposibilidad de obtener la protección fiscal en caso de optar por la contabilización conjunta hace que sea necesario tener en cuenta este concepto:

- Cuota íntegra con contabilidad separada.

Sin protección fiscal

$$CI_{RCO} = (RC - 0.5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0.325 [8]$$

$$+CI_{REC} = (RE - 0.5 DRE_{FRO} + REX - 0.5 DREX_{FRO}) 0.325 [9]$$

Con protección fiscal

$$CI_{RCO} = (RC - 0.5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0.2 [10]$$

$$CI_{REC} = (RE - 0.5 DRE_{FRO} + REX - 0.5 DREX_{FRO}) 0.325 [11]$$

- Cuota íntegra con contabilidad conjunta.

$$CI_{RCO} = (RC + RE - 0.5 DRCE_{FRO} - DRCE_{FEP}) 0.325 [12]$$

$$CI_{REC} = (REX - 0.5 DREX_{FRO}) 0.325 [13]$$

Siendo:

CI_{RCO} = Cuota íntegra derivada de los resultados cooperativos.

CI_{REC} = Cuota íntegra derivada de los resultados extracooperativos.

Como puede observarse, al determinar la base imponible y la cuota íntegra se utiliza el mismo criterio para las cooperativas protegidas y las especialmente protegidas. Los beneficios fiscales de estas últimas se encuentran al determinar la cuota líquida, ya que (independientemente de las deducciones aplicables a todas las

⁶⁸⁷ De todas formas, la situación que más se aproxima al régimen general es la de las cooperativas no protegidas, en la que se utiliza el 32.5 por ciento para todos los resultados.

cooperativas) las especialmente protegidas se benefician de una deducción del 50 por ciento de la cuota íntegra.

De esta forma el importe del impuesto en cada uno de los casos analizados (sin considerar las deducciones comunes) coincide con su cuota íntegra, excepto en las cooperativas especialmente protegidas en las que hay que realizar la mencionada deducción:

- Cuota líquida con contabilidad separada

Sin protección fiscal

$$I_{\text{RCO}} = CI_{\text{RCO}} = [8]$$

$$I_{\text{REC}} = CI_{\text{REC}} = [9]$$

Con protección fiscal

Protección simple:

$$I_{\text{RCO}} = CI_{\text{RCO}} = [10]$$

$$I_{\text{REC}} = CI_{\text{REC}} = [11]$$

Protección especial:

$$I_{\text{RCO}} = CI_{\text{RCO}} - 0.5 CI_{\text{RCO}} = (RC - 0.5 DRC_{\text{FRO}} - DRC_{\text{FEP}}) 0.2 \times 0.5 = \\ = (RC - 0.5 DRC_{\text{FRO}} - DRC_{\text{FEP}}) 0.1 [14]$$

$$I_{\text{REC}} = CI_{\text{REC}} = (RE - 0.5 DRE_{\text{FRO}} + REX - 0.5 DREX_{\text{FRO}}) 0.325 (0.5) = \\ = (RE - 0.5 DRE_{\text{FRO}} + REX - 0.5 DREX_{\text{FRO}}) 0.1625 [15]$$

- Cuota líquida con contabilización conjunta.

$$I_{\text{RCO}} = CI_{\text{RCO}} = [12]$$

$$I_{\text{REC}} = CI_{\text{REC}} = [13]$$

Siendo :

I_{RCO} : cuota líquida derivada de los resultados cooperativos.

I_{REC} : cuota líquida derivada de los resultados extracooperativos.

El beneficio fiscal de la deducción en la cuota aplicable a las cooperativas especialmente protegidas plantea una importante ventaja fiscal con respecto al régimen general. De los restantes casos, tan sólo las cooperativas protegidas presentan una reducción de 12,5 puntos porcentuales en el tipo aplicable a la base imponible de los resultados procedentes de operaciones con los socios.

En las cooperativas no protegidas, entre las que se incluyen todas las que opten por la contabilidad conjunta, el tratamiento fiscal es similar a la hora de calcular tanto la cuota líquida como la íntegra.

A partir de aquí, tras realizar la deducción derivada del proceso fiscal y la dotación de los fondos obligatorios se obtiene el resultado disponible (RD). En el caso de las sociedades cooperativas éste depende del método de contabilización utilizado y de la protección fiscal de la cooperativa.

Contabilización separada

La cantidad de los resultados disponibles (RCD, RED y REXD) se obtiene restando a los resultados la dotación de los fondos obligatorios (expresiones [4] y [5]) y de los correspondientes impuestos según el grado de protección:

Cooperativas no protegidas ($I_{RCO} = [8]$ y $I_{REC} = [9]$):

$$\begin{aligned} RCD &= RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} - I_{RCO} = RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} - \\ &- (RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0,325 \\ RED + REXD &= RE + REX - DRE_{FRO} - DREX_{FRO} - I_{REC} = RE + REX - \\ &- DRE_{FRO} - DREX_{FRO} - (RE + REX - 0,5 DRE_{FRO} - 0,5 DREX_{FRO}) 0,325 \end{aligned}$$

Cooperativas protegidas

- Protección simple ($I_{RCO} = [10]$ y $I_{REC} = [11]$);

$$\begin{aligned} RCD &= RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} - I_{RCO} = RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} - \\ &- (RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0,2 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{RED} + \text{REXD} &= \text{RE} + \text{REX} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - \text{IREC} = \text{RE} + \\ &+ \text{REX} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - (\text{RE} + \text{REX} - 0,5 \text{DRE}_{\text{FRO}} - \\ &- 0,5 \text{DREX}_{\text{FRO}}) 0,325 \end{aligned}$$

- Protección especial (IRCO = [14] y IREC = [15]):

$$\begin{aligned} \text{RCD} &= \text{RC} - \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}} - \text{IRCO} = \text{RC} - \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}} - \\ &- (\text{RC} - 0,5 \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}}) 0,1 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{RED} + \text{REXD} &= \text{RE} + \text{REX} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - \text{IREC} = \text{RE} + \\ &+ \text{REX} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - (\text{RE} + \text{REX} - 0,5 \text{DRE}_{\text{FRO}} - 0,5 \text{DREX}_{\text{FRO}}) \times 0,1625 \end{aligned}$$

En cualquiera de los casos el total de los resultados disponibles (RD) se obtiene:

$$\text{RD} = \text{RCD} + \text{RED} + \text{REXD}$$

Contabilización conjunta

Si la cooperativa opta por la contabilización conjunta, la deducción de fondos obligatorios (expresiones [6] y [7] y de los correspondientes impuestos (expresiones [12] y [13] da lugar a dos tipos de resultados disponibles; por un lado, el resultante de las operaciones cooperativizadas (RCED), y por otro, de los resultados extraordinarios (REXD).

$$\begin{aligned} \text{RCED} &= \text{RC} + \text{RE} - \text{DRCE}_{\text{FRO}} - \text{DRCE}_{\text{FEP}} - \text{IREC} = \text{RC} + \text{RE} - \\ &- \text{DRCE}_{\text{FRO}} - \text{DRCE}_{\text{FEP}} - (\text{RC} + \text{RE} - 0,5 \text{DRCE}_{\text{FRO}} - \text{DRCE}_{\text{FEP}}) 0,325 \end{aligned}$$

$$\text{REXD} = \text{REX} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - \text{IREX} = \text{REX} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - (\text{REX} - 0,5 \text{DREX}_{\text{FRO}}) 0,325$$

De esta forma el resultado disponible total (RD) se obtiene:

$$\text{RD} = \text{RCED} + \text{REXD}$$

Veamos a continuación un ejemplo.

Tomando los datos del ejemplo desarrollado en el capítulo anterior, podemos obtener los siguientes resultados.

Pago Impositivo

	PAGO IMPUESTO SOCIEDADES	TOTAL
CONTABILIZACION SEPARADA	$0,50[(0,20(\text{RCOAI} - 0,50 \text{ DFRO} - \text{DFEP}) + 0,325(\text{RECAI} - 0,50 \text{ DFRO})]$ $0,50[(0,20(1.000.000 - 0,50 200.000 - 50.000) + 0,325(100.000 - 0,50 50.000)] =$	97.187,50
CONTABILIZACION CONJUNTA	$0,325(\text{RCOAI} + \text{RECAI} - 0,50 \text{ DFRO} - \text{DFEP}) =$ $0,325(1.100.000 - 0,50 220.000 - 55.000) =$	303.875,00

Suponemos en este ejemplo que se trata de una cooperativa especialmente protegida.

Resultado disponible

	Resultado disponible	TOTAL
CONTABILIZACION SEPARADA	$\text{RCOAI} + \text{RECAI} - \text{Dotación Fondos} - \text{Impuesto} = 1.000.000 + 100.000 - 300.000 - 97.187,5 = 702.812,50$	702.812,50
CONTABILIZACION CONJUNTA	$\text{RCOAI} + \text{RECAI} - \text{Dotación Fondos} - \text{Impuesto} = 1.000.000 + 100.000 - 275.000 - 303.875 = 521.125,00$	521.125,00

El pago del Impuesto de Sociedades resulta mayor en el caso de contabilización conjunta que separada.

El resultado disponible final de la sociedad cooperativa especialmente protegida es menor en el caso de que opte por la contabilización conjunta. Por un lado, esta opción

pretende facilitar la gestión pero a cambio se debe estar dispuesto a obtener menor resultado final. La autofinanciación por enriquecimiento es mayor en el caso de llevar contabilidad separada que conjunta.

Una vez determinado el resultado disponible la empresa debe establecer el destino del citado resultado. Los más habituales son:

- A dotar nuevamente los fondos obligatorios.
- A dotar fondos de reserva voluntarios.
- A retribuir a los socios

En el caso de las sociedades cooperativas a los citados destinos se le añade, si está recogido en los Estatutos, la participación del personal asalariado.

A partir del análisis del destino de los resultados disponibles, hemos visto que la Ley 27/1999 de 16 de julio, de Cooperativas, permite que una parte de los resultados extracooperativos que la cooperativa ha generado en sus operaciones con terceros puedan ir a parar al socio. Esto no era posible con la anterior Ley General de Cooperativas (de 1987), ya que no lo permitía.

En este sentido, estamos totalmente de acuerdo con la profesora Llobregat, cuando dice que "por la vía del artículo 58.3 LC, que permite el reparto de los resultados extracooperativos, se ha producido la introducción en la cooperativa del ánimo de lucro, que caracteriza a las sociedades mercantiles".⁶⁸⁸ Esto reafirma nuestra convicción de que las Cooperativas son entidades mercantiles, si bien difieren de las sociedades mercantiles convencionales en dos aspectos: la toma de decisiones y la forma de repartir los beneficios.

Por otra parte, estamos de acuerdo con Vargas y Aguilar cuando afirman que en relación con las cooperativas, se debe tomar un concepto amplio del término *mutuo*, en el sentido de que la actividad social de la cooperativa se orienta necesariamente hacia sus socios, que son los destinatarios principales de las

⁶⁸⁸ LLOBREGAT HURTADO, M.L.: "Régimen..."cit., pg.217.

actividades económicas y sociales que ésta lleva a cabo. Este principio de mutualidad – continúan dichos autores- viene quedando progresivamente comprometido tanto a nivel estatal como autonómico a la vista de las sucesivas reformas legales que, con objeto de consolidar empresarialmente a las cooperativas en el mercado, tienden a ampliar las posibilidades legales de la actuación con terceros no socios específicas de cada tipo de cooperativas.⁶⁸⁹ Es decir, y esto lo decimos nosotros, preferentemente se actúa con socios, pero no con carácter exclusivo.

Siguiendo al profesor García-Gutiérrez, el carácter mercantil de la sociedad cooperativa no aparece suficientemente claro en nuestro ordenamiento jurídico. Se plantea un dilema histórico que proviene de la consideración no mercantil de la sociedad cooperativa.

Sin embargo –continúa este autor- debe ser considerada a todos los efectos, sociedad mercantil.

Nosotros consideramos que la sociedad cooperativa tiene carácter mercantil, si bien seguimos defendiendo un tratamiento fiscal especial, como el que actualmente tiene.

Por otra parte, del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, podemos obtener el significado de las siguientes palabras:

- *Mercantil*: Perteneciente o relativo al mercader, a la mercancía o al comercio.
- *Mercader*: El que trata o comercia con géneros vendibles.
- *Mercancía*: Cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta.
- *Comercio*: Negociación que se hace comprando y vendiendo o permutando géneros o mercancías.

Por tanto, puede recibir el calificativo de mercantil, en este sentido, la empresa que opera en el mercado.

⁶⁸⁹ VARGAS VASSEROT, C./ AGUILAR RUBIO, M.: "Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado", *Revesco*, núm. 83, 2004, pg. 138.

En estos momentos ese mecanismo de asignación de recursos, el mercado, se ha impuesto en todos los sistemas económicos, con alguna excepción, de manera que aplicando el sentido común, y lo que indica la Real Academia de la Lengua, todas las empresas son mercantiles.

Ahora bien, todas las empresas que operan en el mercado son capitalistas. Todas disponen de un patrimonio, por muy pequeño que sea, que constituye el capital económico, financiado por el denominado capital financiero.

Por lo que se refiere a las sociedades cooperativas, el Código de Comercio establece que "Las compañías mutuas de seguros contra incendios (...) y las cooperativas de producción, de crédito o de consumo, sólo se considerarán mercantiles, y quedarán sujetas a las disposiciones de este Código, cuando se dedicaren a actos de comercio extraños a la mutualidad..."⁶⁹⁰

De manera que, aunque todas son mutuas por tratar de satisfacer los intereses de sus socios, pero se dedican a desarrollar procesos de producción y distribución para colocar los productos (bienes o servicios) en el mercado, todas ellas son mercantiles y les es de aplicación lo establecido en este Código.

Según este precepto, cuando una sociedad cooperativa opera con terceros no socios se convierte en sociedad mercantil, "pero se admite pacíficamente por el legislador que pueda operar con terceros no socios y conservar su estatuto no mercantil, mientras que los beneficios de esas operaciones no se repartan entre los socios..."⁶⁹¹

Es decir, el legislador ha consentido que realicen operaciones con terceros, manteniendo su tratamiento fiscal favorable, siempre que esas operaciones constituyan una excepción, se separen contablemente los resultados de esas operaciones y no se distribuyan entre los socios.

⁶⁹⁰ Art. 124 Código de Comercio.

⁶⁹¹ FAJARDO GARCIA, I.G.: "Marco jurídico del sector no lucrativo en España", *Cirrec-España*, núm. 20, 1996, pgs. 30-33.

Así, con base en esa norma, cuando la legislación cooperativa permita la distribución de parte del resultado obtenido por operaciones con terceros, se está ante una figura societaria de carácter mercantil.⁶⁹² Y esto lo permite la Ley 27/1999.⁶⁹³

De forma que el legislador ha permitido que las sociedades cooperativas puedan configurarse como sociedades lucrativas o como sociedades no lucrativas y, consecuentemente, se puede cuestionar a estas alturas la inconstitucionalidad de las leyes autonómicas por tratarse de legislación mercantil reservada al Estado en el artículo 149 de nuestra Constitución.⁶⁹⁴

Por lo tanto, introducir el ánimo de lucro en las cooperativas, al distribuirse entre los socios los excedentes no generados por la participación de los socios en lo que constituya el objeto social de la cooperativa, nos lleva a considerar que estamos ante una cooperativa mixta, con una doble causa lucrativa y mutualística.⁶⁹⁵

En conclusión podemos afirmar que la Ley 27/1999 consagra un tipo de cooperativa con una doble causa, "mutualística" y "lucrativa". Esta afirmación se pone de manifiesto, por un lado, en la posibilidad de distribuir resultados entre los socios, generados por la actividad cooperativizada con terceros y, por otra parte, en el contenido de la Disposición Adicional Primera de la LC. Así, bajo el título "Calificación como entidades sin ánimo de lucro" señala que: "Podrán ser consideradas Sociedades Cooperativas sin ánimo de lucro las que gestionen servicios de interés colectivo o de titularidad pública, así como las que realicen actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de las personas que sufran cualquier clase de exclusión social y en sus estatutos recojan expresamente:

a) Que los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios.

⁶⁹² GARCIA-GUTIERREZ FERNANDEZ, C: "La necesidad de la consideración de la sociedad cooperativa como entidad mercantil para la adecuada regulación", *Revesco*, núm. 66, 1998, pgs. 221-222.

⁶⁹³ Recordemos que la Ley estatal de cooperativas de 1987 no permitía repartir los resultados de las operaciones cooperativizadas con terceros no socios entre los socios de la cooperativa.

⁶⁹⁴ LLOBREGAT HURTADO, M.L.: "Régimen..."cit., pg. 193.

⁶⁹⁵ LLOBREGAT HURTADO, M.L.: "Régimen..."cit., pg. 226.

b) Las aportaciones de los socios al capital social, tanto obligatorias como voluntarias, no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de la posible actualización de las mismas.

c) El carácter gratuito del desempeño de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas procedentes por los gastos en los que puedan incurrir los consejeros en el desempeño de sus funciones.

d) Las retribuciones de los socios trabajadores o, en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el 150 por 100 de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.”

De esta forma, la Ley 27/1999 establece un Estatuto específico para las cooperativas de iniciativa social no lucrativas. Es lógico pensar por tanto, que las demás serán, cuando menos, “algo lucrativas”.⁶⁹⁶

Asimismo, este principio de mutualidad viene quedando progresivamente comprometido tanto a nivel estatal como autonómico a la vista de las sucesivas reformas legales que, con objeto de consolidar empresarialmente a las cooperativas en el mercado, tienden a ampliar las posibilidades legales de la actuación con terceros no socios específicas de cada tipo de cooperativas.⁶⁹⁷

Por otra parte, con referencia a las limitaciones que en la legislación se establecen para la realización de operaciones con terceros no socios, abogamos decididamente por su eliminación total. Y ello por diversas razones.

En primer lugar, por la ausencia de un principio mutualista entre los principios cooperativos proclamados por la Alianza Cooperativa Internacional (ACI).

En segundo lugar, por la necesidad de consolidar empresarialmente a la cooperativa. En este sentido, estamos totalmente de acuerdo con Pastor en el sentido de que el escenario económico se ha transformado profundamente. Se habla de

⁶⁹⁶ PASTOR SEMPERE, C.: “Notas...”cit., pg.180.

⁶⁹⁷ VARGAS VASSEROT, C./ AGUILAR RUBIO, M.: “Las operaciones...”cit., pg. 138.

mundialización, globalización, libre comercio, etc. En esta nueva realidad, los niveles de competencia, debido a la convergencia de una serie de factores, se han incrementado espectacularmente.

La supervivencia de la sociedad cooperativa, en este medio, pasa por su necesaria apertura al mercado, no por mera degeneración especulativa, sino por el fin legítimo de seguir siendo el instrumento de resistencia de la sociedad civil ante el reto de la competencia global.

Por todo ello, el legislador, consciente de estos desafíos socio-económicos, se ha esforzado en dotar a la sociedad cooperativa en esta nueva Ley con una batería de instrumentos legales que, si se hace uso de ellos, permiten a ésta abrirse al mercado y desde éste competir con las empresas capitalistas convencionales, pero, y esto es importante destacarlo, bajo parámetros de democracia, igualdad y solidaridad, sin que ello redunde en una pérdida de identidad, cuestión que siempre surge cuando una institución evoluciona.⁶⁹⁸

Recordemos que una cooperativa es ante todo una empresa.

Opinamos que deben eliminarse totalmente las restricciones a la libre realización de operaciones con terceros no socios, en aras de su fortalecimiento empresarial, y sin que ello conlleve la pérdida de la consideración de la cooperativa como fiscalmente protegida. Por lo tanto, abogamos por la modificación de la Ley estatal de cooperativas y de las autonómicas y también de la ley fiscal, en esta dirección(Ley 20/1990).

⁶⁹⁸ PASTOR SEMPERE, C.: "Notas..."cit., pgs. 181-182.

Anexo

A continuación, presentamos diversos casos en los que se supone, para cada uno de ellos, diferente proporción de resultados cooperativos y de resultados extracooperativos respecto del total. Analizamos la diferencia entre la obtención de ese resultado total para el caso de una cooperativa y para el caso de una sociedad de capital convencional y analizamos las dotaciones a los fondos sociales, los importes a pagar por el Impuesto sobre Sociedades, el beneficio disponible, la tributación en IRPF del socio y el dinero que finalmente recibe neto el cooperativista/socio de la sociedad de capital convencional.

Caso 1

ANÁLISIS HIPÓTESIS DISTRIBUCIÓN RESULTADOS COOPERATIVOS 75% Y RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS 25%

	Sociedad Cooperativa	Sociedad capital. Convencional
Resultados	150 Rtado.Cooper.(RC)112,5 (75%) Rtado Extrac. (RE) 37,5 (25%)	150
Dotación Fondos Sociales	FEP: 5% RC = 5,625 FRO: 20% RC = 22,5 50% RE = <u>18,75</u> 46,875	0
Rtados después de dotar Fondos	RC= 84,375 RE= <u>18.750</u> 103,125	150
IS	RC = 112,5 - (5,625 + 11,25 ⁶⁹⁹) = 95,625 0.20 X 95,625 = 19,125 RE = 37,5 - (9,375 ⁷⁰⁰) = 28,125 0,325x 28,125 = 9,14 28,265	150 x 0,325 = 48,75
Beneficio disponible	103,25 - 28,265 = 74,985	150 - 48,75 = 101,25
IRPF	74,985 x 0,18 ⁷⁰¹ = 13,497	101,25 x 0,18 = 18,225

⁶⁹⁹ 50% dotación del RC a FRO.

⁷⁰⁰ 50% dotación del RE a FRO.

Dinero neto que percibe el socio/accionista	$74,985 - 13,497 = 61,488$	$101,25 - 18,225 = 83,02$
---	----------------------------	---------------------------

Caso 2

ANALISIS HIPOTESIS DISTRIBUCION RESULTADOS COOPERATIVOS 66,66% Y RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS 33,33%

	Sociedad cooperativa	Sociedad capital. Convencional
Resultados	150 Rtado Coop(RC): 99,99 (66.66%) Rtado Extrac.(RE): 49.995 (33,33%)	150
Dotación Fondos Sociales	FEP: 5% s/ RC = 4,999 FRO: 20% s/ RC = 19,99 50% s/ RE = 24,997	0
Rtados después de dotar Fondos	RC = 75 RE = <u>24,998</u> 99,998	150
IS	$RC = \{99,99 - (4,999 + 9,995^{702})\} = 84,996$ $0,20 \times 84,996 = 16,999$ $RE = \{49,995 - 12,4985^{703}\} = 37,496$ $0,325 \times 37,496 = \underline{12,186}$ 29,185	$150 \times 0.325 = 48.75$
Beneficio disponible	$99,998 - 29,185 = 70.813$	$150 - 48,75 = 101,25$
IRPF	$70,813 \times 0.18 = 12,746$	$101,25 \times 0,18 = 18,22$
Dinero neto que percibe el socio/accionista	$70,813 - 12,746 = 58,067$	$101,25 - 18,22 = 83,03$

⁷⁰¹ Porcentaje de gravamen base imponible del ahorro L 35/2006.

⁷⁰² 50% dotación del RC a FRO.

⁷⁰³ 50% dotación del RE a FRO.

Caso 3.

ANALISIS HIPOTESIS DISTRIBUCION RESULTADOS COOPERATIVOS 50% Y
 RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS 50%

	Sociedad cooperativa	Sociedad capital. convencional
Resultados	150 Rtado Cooper. (RC) 75 (50%) Rtado Extracoop (RE) 75 (50%)	150
Dotación Fondos Sociales	FEP: 5% RC = 3.75 FRO: 20% RC = 15 50% RE = <u>37.5</u> 56.25	
Rtados después de dotar Fondos	RC: 56.25 RE: <u>37.5</u> 93.75	150
IS	RC: $\{75 - (3.75 + 7.5^{704})\} = 63.75$ $0.20 \times 63.75 = 12.75$ RE: $\{75 - 18.75^{705}\} = 56.25$ $56.25 \times 0.325 = \underline{18.281}$ 31.031	150 $150 \times 0.325 = 48.75$
Beneficio disponible	$93.75 - 31.031 = 62.719$	$150 - 48.75 = 101,25$
IRPF	$62.719 \times 0.18 = 11.29$	$101.25 \times 0.18 = 18.22$
Dinero neto que percibe el socio/accionista	$62.719 - 11.29 = 51,429$	$101,25 - 18.22 = 83,03$

⁷⁰⁴ 50% dotación del RC a FRO.

⁷⁰⁵ 50% dotación del RE a FRO.

Caso 4

ANALISIS HIPOTESIS DISTRIBUCION RESULTADOS COOPERATIVOS 25% Y
 RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS 75%

	Sociedad cooperativa	Sociedad capital. Convencional
Resultados	150 Rtado Cooper (RC) 37,5 (25%) Rtado Extracoop (RE) 112,5 (75%)	150
Dotación Fondos Sociales	FEP: 5% = 1,875 FRO: 20% RC= 7,5 50% RE= <u>56,25</u> 65,625	0
Rtados después de dotar Fondos	RC: {37,5 - 1,875 - 7,5} = 28,125 RE: {112,5 - 56,25} = <u>56,25</u> 84,375	150
IS	RC: {37,5 - (1,875 + 3,75)} = = 31,875 0,20 X 31,875 = 6,375 RE: {112,5 - 28,125} = 84,375 0,325 x 84,375 = 27,421 33,796	150 x 0,325 = 48,75
Beneficio disponible	84,375 - 33,796 = 50,579	150 - 48,75 = 101,25
IRPF	50,579 x 0,18 = 9,104	101,25 x 0,18 = 18,22
Dinero que percibe el socio/accionista	50,579 - 9,104 = 41,475	101,25 - 18,22 = 83,03

RESUMEN RESULTADOS

Hipótesis	Sociedad cooperativa				Sociedad capitalista convencional
	RC:75% RE: 25%	RC:66,66% RE:33,33%	RC:50% RE:50%	RC:25% RE:75%	
Resultados	150	150	150	150	150
Dotación Fondos Sociales	46,875	49.986	56,25	65,625	0
Resultado después de dotar Fondos	103,125	99,998	93,75	84,375	150
Impuesto de Sociedades	28,265	29,185	31,031	33,796	$150 \times 0,325 = 48,75$
Beneficio disponible	74,985	70,813	62,719	50,579	$150 - 48,75 = 101,25$
IRPF	13,497	12,746	11,29	9,104	$101,25 \times 0,18 = 18,22$
Dinero percibido por el socio/accionista	61,488	58,067	51,429	41,475	$101,18,22 = 83,03$

(Suponemos que la sociedad capitalista convencional ya ha dotado en otro ejercicio anterior la reserva legal, de forma que ésta ya alcanza el 20% del capital social exigido por la legislación mercantil, de forma que ya no realiza nueva dotación en este ejercicio).

A partir de los resultados explicitados en este cuadro, vemos que cuanto mayor porcentaje representan las operaciones con terceros no socios respecto del total, el dinero neto percibido por el socio de la cooperativa va siendo cada vez menor. Por tanto, desde un punto de vista individual, al socio cooperativista no parecería interesarle abrir cada vez más la cooperativa a realizar operaciones con terceros no socios.

No obstante, desde una perspectiva más amplia, abogamos por la apertura, ya que ello hace a la cooperativa más fuerte y preparada para competir en un entorno global.

IV. 5.2. SOCIEDADES LABORALES

Como sabemos, las sociedades laborales constituyen una fórmula de organización económica basada en la participación de los trabajadores en la empresa. En particular, las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada en las que la mayoría del capital social sea propiedad de trabajadores que presten en ellas servicios retribuidos en forma personal y directa, cuya relación laboral lo sea por tiempo indefinido, pueden obtener la calificación de sociedad laboral.

Estas sociedades disfrutan de un régimen fiscal específico, condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos y a su concesión individualizada.

Pueden denominarse "Sociedad Anónima Laboral" (SAL) o "Sociedad Limitada Laboral" (SLL). Se regulan por las disposiciones contenidas en la L 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales y, en lo no previsto por ella, por la Ley de Sociedades Anónimas o por la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, según la forma que ostenten.

Los aspectos económicos de las sociedades laborales ya fueron tratados en el apartado III.2 del capítulo anterior, por lo que ahora vamos a estudiar el régimen fiscal de dichas entidades.

De acuerdo con el artículo 19 de la Ley 4/1997 y el 11.2 a) del TRLIS, las SAL o SLL que reúnan los requisitos y condiciones previstos en su normativa, gozan de libertad de amortización en cuanto a los elementos del inmovilizado material e inmaterial afectos a la realización de sus actividades, siempre que esos elementos se hayan adquirido durante los cinco primeros años contados desde la fecha de calificación como sociedad laboral.⁷⁰⁶

⁷⁰⁶ Por otra parte, el beneficio de la libertad de amortización puede ser utilizado como más le interese a la SAL o SLL. Puede aplicarse en ejercicios iniciados con posterioridad al referido plazo de 5 años desde la

La libertad de amortización es total sin que esté sujeta a ninguna restricción. Respecto de los activos, tanto nuevos como usados, sólo se precisa que estén afectos a la actividad.

Son requisitos de aplicación de este régimen que la SAL o SLL reúna los siguientes requisitos:

a) Tener la calificación de "Sociedad Laboral".

b) Destinar al Fondo Especial de Reserva, en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible, el 25% de los beneficios líquidos.⁷⁰⁷

constitución, siempre que los elementos se hayan adquirido dentro de ese plazo. El ejercicio efectivo de la libertad de amortización requiere que la SAL o SLL tenga bases imponibles positivas, por lo que si en los primeros ejercicios se obtienen pérdidas no podrá aplicarse el incentivo, sin perjuicio de que se haga uso de la libertad de amortización una vez que la entidad comience a generar beneficios. Los efectos de la libertad de amortización son menores cuanto más tarde se haga uso de ella.

Por otra parte, una vez ejercitada la libertad de amortización mediante un ajuste negativo al resultado contable para determinar la base imponible, en los períodos impositivos posteriores aquel ajuste revierte a la base imponible mediante ajustes positivos con ocasión de la amortización del elemento o de su transmisión.

El incentivo del art. 11.2 a) del TRLIS no supone que la libertad de amortización deba aplicarse en los primeros cinco años contados desde la fecha en que la sociedad adquiere la calificación de laboral, sino que tendrán libertad de amortización aquellas inversiones realizadas en los cinco años contados desde la fecha de calificación de la entidad, y no las inversiones realizadas fuera de dicho plazo.

⁷⁰⁷ Art. 20 Ley 4/1997. Por otra parte, el disfrute del régimen especial de las SAL o SLL no está condicionado a ninguna solicitud ni reconocimiento previo de la Administración Tributaria. Asimismo, la pérdida del régimen tiene lugar cuando no se cumplan los requisitos y condiciones señalados anteriormente. La pérdida queda limitada al ejercicio en que se produce el incumplimiento y surte efectos desde el comienzo del mismo.

Por otra parte, las condiciones y requisitos para el registro de las sociedades laborales en el registro administrativo del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales se recogen en el RD 2114/1998.

Veamos un ejemplo

Una SAL compra maquinaria al inicio de su actividad, el 1 de enero del año X, con un valor de adquisición de 30.000 euros y una vida útil estimada de 10 años. Acogiéndose a la libertad de amortización, decide su amortización fiscal en sólo 2 años.

Año	X	X+1	X+2	X+3(...)	(...) X+9
Gasto contable	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
Gasto fiscal	15.000	15.000	-----	-----	-----
Diferencia	(-12.000)	(-12.000)	3.000	3.000	3.000

En los años X y X+1 se ha de reflejar un "Impuesto sobre beneficios diferido" por un importe de $12.000 \times 0,325 = 3.900$. El asiento contable respectivo sería:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
630	Impuesto sobre beneficios	3.900	
478	Impuesto sobre beneficios diferido		3.900

En el año X+2 hasta el año X+9 el gasto contable es mayor que el fiscal y se cancela el impuesto diferido por la cuantía $3.000 \times 0.325 = 975$ euros. Durante esos años procede el siguiente asiento:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
630	Impuesto sobre beneficios		975
478	Impuesto sobre beneficios diferido	975	

Por otra parte, indicar que las SAL o SLL tributan en el ámbito del IS al 32.5 de sus beneficios, para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.⁷⁰⁸

Por otra parte, a nuestro juicio, se puede aplicar a las SAL o SLL los incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión establecidos en los artículos 108 a 114 del TRLIS, según la redacción L 35/2006.⁷⁰⁹

Los beneficios fiscales previstos para estas entidades son los siguientes:

1) Libertad de amortización para las inversiones realizadas en elementos de activo material nuevos que generen creación de empleo.⁷¹⁰

⁷⁰⁸ 30% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2008.

⁷⁰⁹ Se consideran empresas de reducida dimensión aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros.

En el supuesto de que el período impositivo inmediato anterior tuviese una duración inferior al año o la actividad se hubiese desarrollado durante un plazo inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

Si la empresa es de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad (Art. 108 TRLIS).

⁷¹⁰ El art. 109 del TRLIS establece que los elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108, a las que hemos hecho referencia anteriormente, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a ella.

Este régimen previsto será también de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión, así como a los elementos del inmovilizado material construidos por la propia empresa.

La libertad de amortización será incompatible con los siguientes beneficios fiscales: la bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de aquélla; la reinversión de beneficios extraordinarios, la exención por reinversión y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

En caso de transmisión de elementos que hayan gozado de libertad de amortización, únicamente podrá acogerse a la exención por reinversión la renta obtenida por diferencia entre el valor de transmisión y su valor contable, una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria.

En el supuesto de que se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes. El ingreso de la cuota y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación.

Lo aquí previsto será también de aplicación a los elementos del inmovilizado material nuevos objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

- 2) Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.⁷¹¹
- 3) Amortización del inmovilizado material nuevo y del inmovilizado inmaterial.⁷¹²
- 4) Dotación por posibles insolvencias de deudores.⁷¹³
- 5) Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión.⁷¹⁴
- 6) Tipo de gravamen.⁷¹⁵

IV.5.3. SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN

Se trata de sociedades civiles con finalidad económico-social en orden a la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o

⁷¹¹ Los elementos del inmovilizado material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 TRLIS, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 12.020,24 euros referido al período impositivo (Art. 110 TRLIS).

⁷¹² Los elementos del inmovilizado material nuevos, así como los elementos del inmovilizado inmaterial, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas (Art. 111.1 TRLIS).

⁷¹³ En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, será deducible una dotación para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo (Art. 112.1 TRLIS).

⁷¹⁴ Los elementos del inmovilizado material afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, también afectos a explotaciones económicas, realizada en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. La reinversión deberá realizarse dentro del plazo al que se refiere el apartado 4 del artículo 42 de esta Ley.

Quando el importe invertido sea superior o inferior al obtenido en la transmisión, la amortización a la que se refiere el apartado anterior se aplicará sólo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión. La deducción del exceso de cantidad amortizable resultante de lo previsto en este artículo respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias (Art. 113 TRLIS).

⁷¹⁵ De acuerdo con el artículo 114 del TRLIS, las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de 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 120.202,41 euros, al tipo del 25 por ciento.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento.

Quando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 120.202,41 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

forestales, así como la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad.

Las SAT gozan de personalidad jurídica y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de su finalidad desde su inscripción en el Registro General de SAT del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

En cuanto a su régimen fiscal, las SAT tributan de acuerdo con el régimen general del IS, siéndoles aplicables, asimismo, el tipo de gravamen general del 32.5%, a partir de 1 de enero de 2007.

Recordemos que el régimen fiscal de las SAT se rige por lo dispuesto en la L 20/1990, y en lo no previsto expresamente por esta Ley, se aplicarán las normas tributarias generales.

Aún cuando las SAT sean sociedades civiles, sin embargo, no tributan por el régimen de atribución de rentas.⁷¹⁶

a) Valoración de las operaciones

A los efectos del Impuesto de Sociedades, las operaciones realizadas por la SAT con sus socios se computan por su valor de mercado.

Se entiende por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sería concertado entre partes independientes por dichas operaciones.

No obstante, cuando se trate de SAT que, conforme a sus estatutos, realice servicios o suministros a sus socios, se computa como precio de las correspondientes operaciones aquél por el que efectivamente se hubiesen realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario se aplica este último.⁷¹⁷

⁷¹⁶ TRLIS art. 6.2.

⁷¹⁷ Disp. Adic. Primera. Dos. L 20/1990 de Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFCA).

b) Libertad de amortización

Las SAT que tengan la calificación de explotación asociativa prioritaria⁷¹⁸ disfrutan de libertad de amortización por los elementos de inmovilizado material e inmaterial adquiridos durante los cinco primeros años desde la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.⁷¹⁹

En cuanto a las condiciones para la aplicación de los beneficios fiscales, el disfrute de los beneficios fiscales establecidos para las SAT está condicionado a que:

- no se produzca una alteración sustancial de sus caracteres propios.
- se mantengan los requisitos necesarios para su inscripción en el Registro Especial.
- no se vulneren las normas que las regulan (RD 1776/1981).

La Inspección de los Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda es el órgano competente para comprobar que concurren las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos y practicará, en su caso, la regularización que resulte procedente.

El resultado de las actuaciones de la Inspección de los Tributos se comunicará a las Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas interesadas en cuanto pueda tener trascendencia respecto de los tributos cuya gestión les corresponda.

Por otra parte, las SAT que cumplan los requisitos exigidos a las entidades de reducida dimensión, en lo que se refiere al volumen de operaciones, podrán aplicar los incentivos fiscales establecidos para dichas entidades.⁷²⁰

⁷¹⁸ L 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias.

⁷¹⁹ Art. 11.2.e) TRLIS.

⁷²⁰ En este sentido, vale aquí lo dicho para el caso de la aplicación del régimen especial de entidades de reducida dimensión para el caso de las SAL o SLL, analizado con anterioridad.

IV.6. TRIBUTACIÓN Y BENEFICIOS FISCALES RECONOCIDOS A ESTAS ENTIDADES EN EL ÁMBITO DE OTROS IMPUESTOS.

IV.6.1 COOPERATIVAS

A) IVA

Para que una persona o entidad se convierta en sujeto pasivo del IVA es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y que actúe en el ejercicio de tal clase de actividad [art. 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante, LIVA)].

Para que exista actividad empresarial o profesional se exige la concurrencia de dos requisitos, de conformidad con el art. 5. Dos de la LIVA. El primero, la ordenación por cuenta propia de factores de producción. El segundo, la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, se consideran actividades empresariales las extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas (Art. 5. Dos. 2º).

No parece que pueda ponerse en duda que las cooperativas pueden ser –y lo serán en la práctica totalidad de las ocasiones- sujetos pasivos del IVA, en la medida en que se constituyen para desarrollar una actividad económica. En este sentido, la Dirección General de Tributos, en su contestación a consulta de 16 de noviembre de 2001 (núm. 2046-01), señala que este carácter empresarial de las actividades realizadas por las Cooperativas se desprende del propio artículo 1 de la LC, cuando señala que “la Cooperativa es una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Ley”.

Asimismo, recordemos que el art. 4 Uno de la LIVA indica que “estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito

espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

En este sentido, cabe indicar que las entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo por la cooperativa estarán sujetas al IVA, en la práctica totalidad de las ocasiones.⁷²¹

Nos podemos preguntar si existe en el IVA algún beneficio fiscal que esté pensado, de modo específico, para esta clase de entidades. La respuesta es no. Ahora bien, existen dos exenciones cuya aplicación es muy frecuente en el caso de las Cooperativas. Nos referimos a los beneficios fiscales de los servicios de asistencia social y a la exención de los servicios prestados por entidades sin finalidad lucrativa a sus miembros.

Con referencia a los beneficios fiscales de los servicios de asistencia social, el art. 20. Uno.8º de la LIVA declara exentos determinados servicios de asistencia social. La Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, en su informe de 23 de junio de 1995 considera que, en base a la normativa estatal y autonómica sobre la materia y a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, debe entenderse por asistencia social “el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social”.

En cualquier caso, y más allá de esta definición general, el art. 20. Uno. 8.º de la LIVA enumera los servicios exentos, que son los siguientes:

- a) Protección de la infancia y de la juventud.
- b) Asistencia a la tercera edad.

⁷²¹ En este ámbito, tenemos que hacer referencia a que no están sujetos al impuesto los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo (art. 7.6º LIVA).

- c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- d) Asistencia a minorías étnicas.
- e) Asistencia a refugiados y asilados.
- f) Asistencia a transeúntes.
- g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- h) Acción social comunitaria y familiar.
- i) Asistencia a ex – reclusos.
- j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- l) Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende también la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores, prestados con medios propios o ajenos.

La Ley del IVA condiciona la aplicación de este beneficio al cumplimiento de dos requisitos. El primero, que los servicios deben ser prestados por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados de carácter social.

De conformidad con el art. 20. Tres de la LIVA, se consideran entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurren los siguientes requisitos:

a) Carecer de finalidad lucrativa y dedicar los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. Ello impide que puedan acceder a la exención las sociedades mercantiles.⁷²²

b) Los cargos de presidente, patrono o representante legal deben ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación, por sí mismos o a través de persona interpuesta.

⁷²² Así, como señala la DGT, en su contestación a consulta de 29 de mayo de 2003, “no resulta aplicable a tales servicios la exención prevista en el art. 20. Uno. 8.º de la Ley 37/1992, para los servicios de asistencia social a la tercera edad, dado que dicho precepto exige para ello que el prestador de los servicios sea una entidad de Derecho público o una entidad o establecimiento privado que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tenga carácter social, condición esta última que no se da en las Sociedades mercantiles”.

c) Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

No obstante, este requisito no se aplica al caso que nos ocupa, por expresa disposición de la norma.

El segundo requisito al que alude la LIVA para la aplicación del beneficio que comentamos es que las entidades o establecimientos de carácter social han de solicitar el reconocimiento de tal condición.

De acuerdo con el art. 6 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (en adelante, RIVA), estas entidades han de solicitar su reconocimiento a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal. El reconocimiento sólo tendrá eficacia –y, por tanto, se aplica la exención– para las operaciones realizadas desde la fecha de la solicitud. Es decir, se retrotraen sus efectos, de manera que se entiende concedido desde el momento en que la entidad presentó la petición. En sentido opuesto, no se concede una eficacia temporal mínima al reconocimiento, sino que ésta queda condicionada a la subsistencia de los requisitos que hayan fundamentado su concesión.

Los principales problemas que ha planteado la aplicación de esta exención se centran en la consideración o no de ciertas entidades como sin ánimo de lucro. Precisamente, la discusión ha afectado a las cooperativas de trabajo asociado, que prestan con frecuencia esta clase de servicios. Es el caso resuelto por la DGT en contestación a la consulta de 11 de noviembre de 2002. El Centro Directivo considera inaplicable esta exención en la medida en que las Cooperativas tienen ánimo de lucro, que se manifiesta “en la propia Exposición de Motivos de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, donde se establece que el fin último del conjunto de sus socios es la rentabilidad económica y el éxito del proyecto empresarial”.

Sin embargo, esta afirmación aparece matizada en las contestaciones a la consulta de 16 de noviembre de 2001, ya citada, la de 12 de febrero de 2003 y la de

13 de mayo de 2003, que acuden a lo dispuesto en la disposición adicional primera de la LC, en la medida en que se admite la existencia de cooperativas sin ánimo de lucro bajo determinados requisitos. En tal caso, la entidad de que se trate podrá acceder al reconocimiento de su carácter social siempre que cumpla el resto de exigencias previstas en el art. 20. Tres de la LIVA. Así lo entiende la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de enero de 2004.

Dos son los requisitos previstos en la disposición adicional primera de la LC. De un lado, es necesario que gestionen servicios de interés colectivo o de titularidad pública o realicen actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social. De otro, sus Estatutos deben recoger una serie de previsiones:

a) Los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no pueden ser distribuidos entre sus socios.

b) Las aportaciones de los socios al capital social, tanto obligatorias como voluntarias, no pueden devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de la posible actualización de las mismas.

c) El carácter gratuito del desempeño de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas procedentes por los gastos en los que puedan incurrir los consejeros en el desempeño de sus funciones.

d) Las retribuciones de los socios trabajadores o, en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena no pueden superar el 150 por 100 de las retribuciones que, en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

Si la Cooperativa no reúne los requisitos necesarios para ser considerada como de carácter social o no ha solicitado aún su reconocimiento, los servicios se encontrarán sujetos, pero tributarán al tipo reducido del 7 por 100.⁷²³

⁷²³ Así, el artículo 91. Uno.2.9.º de la LIVA prevé la aplicación de dicho tipo de gravamen a "las prestaciones de servicios a que se refiere el art. 20, apartado uno, núm. 8, de esta Ley, cuando no resulten exentos de acuerdo con dichas normas".

En relación con la exención de los servicios prestados por entidades sin finalidad lucrativa a sus miembros, el art. 20. Uno.12.º de la LIVA contiene una exención que afecta a los servicios y entregas de bienes accesorios a los mismos, prestados por entidades sin fines lucrativos a favor de sus miembros y siempre que no perciban de éstos contraprestación alguna distinta a las cotizaciones fijadas en sus Estatutos.

La exención exige el cumplimiento de cinco requisitos.

En primer lugar, la entidad prestadora de los servicios debe carecer de finalidad lucrativa.

En segundo lugar, se exige, al igual que sucedía con los establecimientos de carácter social, el reconocimiento de la exención por parte de la Administración.

En tercer lugar, los objetivos perseguidos por la entidad deben ser, exclusivamente, de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.⁷²⁴

En cuarto lugar, es preciso que los servicios prestados por la entidad a favor de sus miembros se realicen para la consecución de sus finalidades específicas. Este requisito impide, por ejemplo, que se pueda aplicar la exención a unos servicios integrantes de una actividad empresarial ajena a la finalidad del ente sin fines lucrativos.

Por último, se exige que la entidad no reciba de sus miembros otra contraprestación distinta de las cotizaciones fijadas en los Estatutos. La norma viene a exigir que estos servicios no sean retribuidos de manera específica, sino que se tenga derecho a recibirlos por la mera condición de miembro de la entidad.

⁷²⁴ Tal vez los objetivos más amplios, que permiten incluir el mayor número de actividades, son los de carácter cívico. Pero, al mismo tiempo, son los de más difícil definición. Para la resolución del TEAC, de 11 de junio de 1992, son cívicos "los objetivos que tienden a alcanzar intereses generales protegidos por la Ley con un trato de favor en atención a que dan mayor cohesión al tejido social, y, en consecuencia, cabe entender en nuestro Derecho como objetivos de naturaleza "cívica" los que tienden a solidarizar intereses comunes en beneficio de la colectividad y no el interés particular de un determinado grupo constituido en asociación de carácter mutual".

Esta exención resulta especialmente de aplicación a las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas, que pueden fácilmente cumplir los requisitos que acabamos de describir.⁷²⁵

B) ITP Y AJD

a) Cooperativas protegidas

El artículo 33.1 de la LRFC establece la exención respecto de:

- 1) los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
- 2) la constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.
- 3) las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.

La exención se aplica a todas las modalidades del impuesto, salvo a la modalidad fija de la modalidad actos jurídicos documentados, que debe satisfacerse siempre.

b) Cooperativas especialmente protegidas

Las cooperativas especialmente protegidas, además de los beneficios previstos en relación con el ITP y AJD para las cooperativas protegidas, gozan de exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.⁷²⁶ Estos fines deben ser aquellos que configuran el objeto social de la cooperativa.

c) Cooperativas de segundo grado

Las cooperativas de segundo y ulterior grado disfrutan en el ITP y AJD de los beneficios previstos para las cooperativas protegidas reconocidos en el artículo 33

⁷²⁵ MARTIN FERNANDEZ, J./MARTIN SALCINES, F./RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Madrid, Iustel, 2006, pg. 181.

⁷²⁶ Art. 34.1 LRFC.

LRFC. No obstante, si asocian exclusivamente a cooperativas especialmente protegidas, disfrutan además de los beneficios previstos para las cooperativas especialmente protegidas indicados en el artículo 34.⁷²⁷

C) IMPUESTOS LOCALES

Las cooperativas también disfrutan de una serie de beneficios fiscales en los tributos locales, conforme al art. 33.4 de la LRFC.

A) Impuesto sobre Actividades Económicas

El artículo 33.4 de la LRFC establece una bonificación del 95 por 100 de la cuota y, en su caso, de los recargos de dicho impuesto.⁷²⁸

B) Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El art. 33.4 b) LRFC señala que gozarán de una bonificación del 95% de la cuota y, en su caso, de los recargos, por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra.

Por otro lado, serán las ordenanzas fiscales las que especifiquen los aspectos sustantivos y formales de la bonificación, así como su compatibilidad con otros beneficios fiscales.⁷²⁹

Por otra parte, teniendo en cuenta la actividad desarrollada por la cooperativa, podrían ser de aplicación otros beneficios contemplados en el TRLRHL.⁷³⁰

⁷²⁷ Art. 35 LRFC.

⁷²⁸ Este beneficio se aplica a las cooperativas protegidas, especialmente protegidas y a las de segundo y ulterior grado (GARCIA CALVENTE, Y./ GARIJO, M.R.: "Régimen tributario actual en el ordenamiento español", en la obra *Fiscalidad de las entidades de la economía social*, Director, CALVO ORTEGA, R., Navarra, Thomson-Cívitas, 2005, pg. 131). Por otra parte, esta bonificación será aplicable, claro está, a aquellas cooperativas que no estén exentas. Como sabemos, la reforma operada en la LRHL exime del tributo a los sujetos pasivos del IS (las cooperativas) que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros (Art. 82.1, c) TRLRHL, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). Es decir, sólo en el caso de que superen esta cifra, estarán sujetas y no exentas y será de aplicación la bonificación analizada.

⁷²⁹ GARCIA CALVENTE, Y./GARIJO, M.R.: "Régimen tributario..."cit., pg. 132.

C) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

El artículo 93.1 TRLRHL establece una exención a favor de los tractores, remolques, semiremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola y que beneficia especialmente a las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, así como una exención a favor de las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos que podría beneficiar a las cooperativas sanitarias.

D) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Existen una serie de bonificaciones de tipo potestativo para el ente local que pueden resultar de interés para las cooperativas de viviendas(art. 103.2).⁷³¹

E) Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana

No esta sujeta la adjudicación de pisos a los socios integrantes de una cooperativa.⁷³²

⁷³⁰ Así por ejemplo, en el caso de las cooperativas de enseñanza estarían exentos, previa solicitud, los bienes inmuebles destinados a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada [art. 62.2.a)TRLRHL].

En el caso de cooperativas de viviendas, serían de aplicación a solicitud de la cooperativa, una serie de bonificaciones en la cuota (obligatorias para los entes locales):

- del 50 al 90 por 100 a favor de los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria, tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a ésta, y no figuren entre los bienes de su inmovilizado. En defecto de acuerdo municipal, se aplicará el porcentaje máximo(art. 73.1 TRLRHL).

- del 50 por 100 a favor de las viviendas de protección oficial y las que resulten equiparables a éstas conforme a la normativa de la respectiva Comunidad Autónoma.

Se aplica durante los tres períodos impositivos siguientes al del otorgamiento de la calificación definitiva.

Asimismo, los ayuntamientos podrán establecer una bonificación de hasta el 50 por 100 en la cuota íntegra del impuesto, aplicable a los citados inmuebles una vez transcurrido el plazo previsto en el párrafo anterior. La ordenanza fiscal determinará la duración y la cuantía anual de esta bonificación(Art. 73.2 TRLRHL).

⁷³¹ De hasta el 95 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Es necesaria la previa solicitud del sujeto pasivo.

De hasta el 95 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.

De hasta el 50 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial.

De hasta el 90 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.

⁷³² SSTSJ de Madrid, de 29 de enero de 1993 y de 14 de julio de 1992.

Por otra parte, no están sujetas las plusvalías manifestadas por las primeras transmisiones de terrenos urbanos efectuadas por las cooperativas de viviendas a sus socios.⁷³³

IV.6.2. SOCIEDADES LABORALES

A) IVA

Con carácter general, la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de todas aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice la Sociedad Laboral será idéntica a la de cualquier empresario o profesional.⁷³⁴

B) ITP Y AJD

De acuerdo con lo preceptuado en el artículo 19 de la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales, las sociedades laborales que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 20⁷³⁵ gozarán de los siguientes beneficios:

⁷³³ STS de 29 de enero de 1990.

⁷³⁴ CALVO VERGEZ, J.: "Sociedades laborales: Consideraciones tributarias", en la obra *Fiscalidad de las entidades de la economía social*, Director CALVO ORTEGA, R., Navarra, Thomson-Aranzadi, 2005, pg. 354.

⁷³⁵ Para poder acogerse a los beneficios tributarios, las sociedades laborales habrán de reunir los siguientes requisitos:

a) Tener la calificación de "Sociedad Laboral".

b) Destinar al Fondo Especial de Reserva, en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible, el 25 por 100 de los beneficios líquidos.

Con respecto a esta reserva especial de las sociedades laborales, indicar que el artículo 14 de la Ley 4/97, prevé que "además de las reservas legales o estatutarias que procedan, las sociedades laborales están obligadas a constituir un Fondo Especial de Reserva, que se dotará con el 10% del beneficio líquido de cada ejercicio."

Siguiendo a la profesora Alonso, se trata de una reserva legal, dado que viene impuesta por la Ley, y especial, ya que sólo existe para estas sociedades. Mediante la constitución de esta reserva se intenta aumentar y garantizar la solvencia de la sociedad respecto de terceros, por la vía del incremento de los recursos propios. La ley no establece un límite en la dotación, por lo cual parece que este fondo habrá de dotarse indefinidamente en el tiempo, al margen de la cuantía.

La dotación a esta reserva en el ejercicio en que se lleva a cabo el hecho imponible al cual se le reconocen estos beneficios será del 25%, en lugar del 10%, entendiéndose incluido en dicho 25%, el 10% a que se refiere el artículo 14. Diversos estudiosos han justificado esta opción del legislador como un exigencia para impedir que las cantidades ahorradas por la sociedad como consecuencia de la exención se repartan entre los socios por la vía del dividendo (GOMEZ CALERO, J.: *Las sociedades Laborales*, Granada, Comares, 1999, pg. 160; VALPUERTA GASTAMINZA, E./BARBERENA BELZUNCE, I.: *Las sociedades laborales*, Pamplona, Aranzadi, 1998, pg. 187).

Esta reserva especial de las sociedades laborales se destinará a compensar pérdidas sólo cuando no existiesen otras reservas disponibles para este fin, por lo cual, antes de utilizar esta reserva, será necesario agotar las otras reservas, incluyendo la legal.

A) Exención de las cuotas devengadas por las operaciones societarias de constitución y aumento de capital y de las que se originen por la transformación de sociedades anónimas laborales ya existentes en sociedades laborales de responsabilidad limitada, así como por la adaptación de las sociedades anónimas laborales ya existentes a los preceptos de esta Ley.⁷³⁶

B) Bonificación del 99 por 100 de las cuotas que se devenguen por modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición, por cualquier medio admitido en Derecho, de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral.

C) Bonificación del 99 por 100 de la cuota que se devengue por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por la escritura notarial que documente la transformación bien de otra sociedad en sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral o entre éstas.

D) Bonificación del 99 por 100 de las cuotas que se devenguen por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por las escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos, incluidos los representados por obligaciones o bonos, siempre que el importe se destine a la realización de inversiones en activos fijos necesarios para el desarrollo del objeto social.

Por otra parte, esta reserva especial no es irrepartible, de forma que se distribuirá entre los socios en el momento de la disolución de la sociedad y tiene el tratamiento fiscal de aplicación del resultado, lo que implica su no consideración como gasto del ejercicio (ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pg. 218).

A nuestro parecer, esta reserva especial de las SL, ya sea dotada con el 10 o con el 25% de los beneficios líquidos, nos parece de excesiva cuantía. Recordemos que la reserva legal de las sociedades anónimas o limitadas no laborales se dota con el 10% de los beneficios del ejercicio, y cuando se llega al 20% del capital social, cesa la obligación de dotar anualmente dicha reserva legal con el 10 % de los beneficios. Opinamos que el hecho de que no existe un tope es una carga importante a tener en cuenta. Fijémonos en que, además de la Reserva Especial de la que estamos hablando, las Sociedades Laborales tienen que constituir las Reservas Legales o Estatutarias que correspondan.

⁷³⁶ Estamos de acuerdo con la opinión de CALVO VERGEZ, en el sentido de que esta exención debe ser juzgada positivamente, en tanto en cuanto permite excluir la carga tributaria de la sociedad en el momento de arranque de la misma, que sin duda alguna representa el momento más difícil de toda sociedad. No se contiene en cambio mención alguna respecto a las demás operaciones que integran el hecho imponible del Impuesto, esto es, fusión y escisión, la disminución de capital y disolución de sociedades, las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales, etc. (CALVO VERGEZ, J.: "Sociedades laborales: Consideraciones tributarias", en la obra *Fiscalidad de las entidades de la economía social*, Director CALVO ORTEGA, R., Navarra, Thomson-Aranzadi, 2005, pg. 377).

C) IMPUESTOS LOCALES

A) Impuesto sobre Actividades Económicas

La Sociedad Laboral estará exenta del IAE siempre que el importe neto de su cifra de negocios resulte ser a inferior a 1.000.000 de euros [Art. 82.1 c) TRLHL].

IV.6.3. SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN

A) IVA

Estas sociedades no disfrutan de ningún beneficio fiscal subjetivo específico en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.⁷³⁷

B) ITP Y AJD

De acuerdo con lo preceptuado en el apartado tres de la Disposición Adicional Primera de la LRFC, las SAT gozan de una exención total por los actos de constitución y ampliación de capital, lo que supone una ventaja importante a la hora de elegir el tipo de sociedad a constituir puesto que se parte de un ahorro y se mantiene después respecto a la variabilidad del capital social.

Asimismo, recordar que cuando la SAT tenga la calificación de explotación asociativa prioritaria, están exentas, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales, determinadas permutas de fincas rústicas, así como la adquisición de terrenos que realice la S.A.T. para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria. Cuando sólo se complete el 50 por 100 de la superficie se aplica una reducción del 50 por 100 en la base imponible.⁷³⁸ En los supuestos de adquisición parcial de explotaciones y de fincas rústicas la reducción

⁷³⁷ LUQUE MATEO, M.A.: *Régimen fiscal de la Sociedad Agraria de Transformación*, Almería, Universidad de Almería, 1999, pg. 96.

⁷³⁸ Art. 10.2, L 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las explotaciones agrarias.

alcanza el 75 por 100⁷³⁹ y el 90 por 100⁷⁴⁰ cuando la adquisición es de la totalidad de la explotación agraria.

Por su parte, la Ley 19/1985, de Modernización de Explotaciones Agrarias también establece la exención del gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados, en las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al IVA.⁷⁴¹

C) IMPUESTOS LOCALES

A efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas la Disposición Adicional Primera, Tres, b) indica que las SAT disfrutarán de una bonificación del 95 por 100 de la cuota y recargos correspondientes a las actividades que realicen.

No obstante, de acuerdo con lo indicado en la Exposición de Motivos de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, se exime del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas a –entre otras– las sociedades que hayan tenido una cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. Por lo tanto las S.A.T. que cumplan con el citado límite, quedan incluidas dentro de esta exención [Art. 82.1 c) TRLRHL].

Con referencia a los otros impuestos locales no hay ninguna especialidad por la que tributen de forma diferente a la general.

⁷³⁹ Art. 11 L 19/1995.

⁷⁴⁰ Art. 9.1 L 19/1995.

⁷⁴¹ Art. 8 L 19/1995.

IV.7. EL CAPITAL Y SU RETRIBUCIÓN EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS, SOCIEDADES LABORALES Y S.A.T. ASPECTOS TRIBUTARIOS.

IV.7.1. EL CAPITAL Y SU RETRIBUCIÓN EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS. ASPECTOS TRIBUTARIOS.

El pago de un interés limitado al capital es uno de los principios cooperativos esenciales, que se traduce, por una parte, en el hecho de que no tiene por qué haber interés; es decir, el capital aportado a la cooperativa puede quedar sin retribución y por otra, si lo hay, habrá que respetarse el límite establecido por la legislación.⁷⁴²

El fundamento de la existencia del Principio de interés limitado al capital lo encontramos en la naturaleza no capitalista (en el sentido de no protagonismo del capital) que define la cooperativa. La retribución al capital ha de estar limitada para que no se desnaturalice la esencia diferencial de la sociedad cooperativa, constituida por la soberanía del trabajo y del elemento personal, respecto de la soberanía del capital, determinante de todo el funcionamiento de la sociedad anónima.⁷⁴³

En este sentido, una de las diferencias entre los intereses y los dividendos y que significa un argumento esencial para calificar a los primeros como deducibles, es que mientras que los dividendos, al constituir una forma de reparto de los beneficios, dependen de la existencia de éstos, los intereses cooperativos, dado que constituyen una retribución del capital como factor de producción, viene a constituir como una

⁷⁴² La práctica introducida por los Pioneros de Rochdale consistente en el pago de un interés limitado al capital aportado por los socios a la cooperativa como solución que, de una parte, permite a la cooperativa acceder a un capital porque lo remunera, pero que, por otra, evita que éste se convierta en su elemento preponderante, pasó con el tiempo a convertirse en uno de los principios internacionales del cooperativismo formulado por la Alianza Cooperativa Internacional en los términos siguientes: "Los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de manera democrática.

Normalmente, como mínimo, una parte del capital es propiedad común de la cooperativa. Los socios reciben una compensación, si la hay, limitada sobre el capital entregado como condición para ser socio". En la aplicación del Principio, se observa que no implica necesariamente la existencia del pago de un interés al capital, sino que puede suceder que este interés no exista, así se ha de entender del uso del condicional "si se paga" o "compensación, si la hay"; ahora bien, si lo hay, el interés deberá de ser necesariamente limitado, lo cual no quiere decir necesariamente bajo (ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalitat...*cit., pg. 185).

⁷⁴³ Para compensar esta retribución necesariamente limitada que recibe el socio cooperativo, la legislación cooperativa permite la actualización periódica de las aportaciones sociales, en virtud de la cual, la aportación hecha por el socio en un primer momento a la cooperativa se va adaptando a su valor real en cada momento de acuerdo con la pérdida de valor adquisitivo del dinero, y de esta forma se consigue que el socio, al retirarse de la cooperativa, se lleve la aportación valorada en ese momento, y no de acuerdo con la valoración que tenía cuando la aportó.

especie de salario de capital; en otras palabras, no son una forma de aplicación de los resultados, sino un elemento para el cálculo de éstos.

Asimismo, el respeto a este límite en la cifra de interés que pague la cooperativa a los socios es uno de los requisitos que se le imponen para que pueda ser calificada a efectos fiscales como cooperativa protegida.⁷⁴⁴

Como sabemos, los Estatutos establecerán si las aportaciones obligatorias al capital social dan derecho al devengo de intereses por la parte efectivamente desembolsada, y en el caso de las aportaciones voluntarias, será el acuerdo de admisión el que fije esta remuneración o el procedimiento para determinarla. La remuneración de las aportaciones al capital social estará condicionada a la existencia en el ejercicio económico de resultados positivos previos a su reparto limitándose el importe máximo de las retribuciones al citado resultado positivo y, en ningún caso, excederá en más de seis puntos del interés legal del dinero. En la cuenta de resultados se indicará explícitamente el resultado antes de incorporar las remuneraciones a que se ha hecho referencia en los puntos anteriores, y el que se obtiene una vez computadas las mismas.⁷⁴⁵

Por su parte, el artículo 18.3 LRFC establece que se considerarán deducibles los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social (...) siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados. El tipo de interés básico que se tomará como referencia será el vigente en la fecha de cierre de cada ejercicio económico.⁷⁴⁶

⁷⁴⁴ Arts. 6 y 13.5 LRFC.

⁷⁴⁵ Art. 48 LC. En este sentido, opinamos con Alonso que el legislador solamente quiere que se deduzca una parte de la cantidad pagada en concepto de intereses, la que corresponda al interés legal incrementado en tres puntos y no la totalidad de los importes pagados por este concepto si los tipos de interés abonados a los socios exceden de este límite. Es decir, no sería deducible el exceso. Esta es la interpretación de la Dirección General de Tributos en su contestación de 15 de octubre de 1993, en la cual indica que "tendrán la consideración de gastos deducibles los intereses devengados que no excedan los límites establecidos en el artículo 18 de la Ley 20/1990...".

⁷⁴⁶ El interés que se puede deducir según el artículo 18.3 de la Ley 20/90 será el devengado por los socios y asociados. En cuanto a los socios, sabemos que son las personas que configuran la cooperativa, a la cual se unen por doble vinculación, la de la actividad, operan con la sociedad, y la del capital, participan en sus fondos propios. En cuanto a los asociados, aquí la ley se refiere a la figura del aportante exclusivamente de capital, que pasa a ser denominado "socio colaborador" en la ley de cooperativas de 1999 (LC). En todos estos casos, se trata de sujetos que participan en el capital de la cooperativa, igual que los socios usuarios, pero que a diferencia de ellos, no llevan a cabo ninguna actividad. Su aportación al capital les da derecho a obtener un interés y a participar con ciertas limitaciones en las decisiones de la cooperativa.

Se admite, pues, que las aportaciones al capital social puedan producir intereses, estando contabilizados como gasto, siendo deducibles dichos intereses a efectos fiscales.

De acuerdo con la norma decimotercera de la Orden por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas,⁷⁴⁷ la remuneración de las aportaciones, obligatorias y voluntarias, al capital social y, en su caso, de otras partidas de los fondos propios, será la establecida en los Estatutos de la sociedad cooperativa o en el acuerdo de admisión adoptado por el órgano competente, de conformidad con lo dispuesto por la Ley.

Por su parte, y como ya sabemos, la LC condiciona la remuneración de las aportaciones a la existencia de resultados positivos en el ejercicio económico, limitándose el importe máximo de las retribuciones al citado resultado positivo y, en ningún caso, excederá en más de seis puntos del interés legal del dinero.

La remuneración de las aportaciones, obligatorias o voluntarias, al capital social se cuantificará de acuerdo con lo previsto en la Ley y se considerará a efectos económico-contables como una partida de gasto de la cuenta de pérdidas y ganancias, siempre que una vez computado dicho gasto, el excedente de la cooperativa sea positivo o nulo.

Veamos un ejemplo :

Los Estatutos de una Cooperativa establecen que las aportaciones gozarán, sobre su importe y cuando los resultados lo permitan, de una remuneración del 4 por 100 en las obligatorias y del 5 por 100 en las voluntarias. Si el importe de las primeras asciende a 10.000 u.m. y el de las segundas a 2.000, el reconocimiento contable será:

Código	Concepto	Debe	Haber
656	Intereses de las	500	

⁷⁴⁷ Orden Eco/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas.

	aportaciones al capital social y de otros fondos		
570/572	Caja o Bancos		410
4751	Hacienda Pública: Retenciones practicadas		90

En caso de no existir excedente alguno y el acuerdo de remuneración al capital se realiza como remuneración a cuenta de beneficios futuros, se procederá del modo siguiente:

Código	Concepto	Debe	Haber
559	Remuneración de las aportaciones al capital social a cuenta	500	
570/572	Caja o Bancos		410
4751	Hacienda Pública: Retenciones practicadas		90

Y cuando se obtenga beneficio:

Código	Concepto	Debe	Haber
656	Intereses de las aportaciones al capital social y de otros fondos	500	
559	Remuneración de las aportaciones al capital social a cuenta		500

Y si la operación se tipifica como un reparto de reservas:

Código	Concepto	Debe	Haber
117	Reservas voluntarias	500	
570/572	Caja o Bancos		410

4751	Hacienda Pública retenciones practicadas		90
------	---	--	----

IV.7.2. EL CAPITAL Y SU RETRIBUCIÓN EN LAS SOCIEDADES LABORALES. ASPECTOS TRIBUTARIOS.

Como sabemos, la idea fundamental de la sociedad laboral reside en la voluntad de que los trabajadores de la sociedad participen mayoritariamente en el capital. Por eso, el artículo 1 de la Ley 4/1997, las caracteriza como sociedades anónimas o limitadas en las cuales se da la circunstancia de que la mayoría del capital es propiedad de trabajadores que prestan servicios retribuidos de forma personal y directa, con una relación laboral indefinida.

Partiendo de este principio, el capital social se divide en acciones o participaciones, "de clase laboral", en manos de trabajadores con relación laboral por tiempo indefinido, y las de "clase general", que son el resto. Además, el artículo 5 señala que ningún socio puede tener más del 30 por 100 del capital de la sociedad, como mecanismo para evitar dominios capitalistas de los socios.

No obstante, a pesar de esta especialidad de la composición del capital social, parece que sus funciones serán las mismas que el capital de las sociedades anónimas o limitadas convencionales. El capital llevará a cabo una función empresarial, como una aportación necesaria para poner en funcionamiento la sociedad. En segundo lugar, una función organizativa, como criterio de distribución del beneficio y del derecho de voto, en ambos casos, y a diferencia de lo que sucede en la cooperativa, proporcional al capital aportado por el socio. Por último, la función de garantía del capital también la encontramos en estas sociedades, sin que sea perturbada por la nota de variabilidad que caracteriza al capital cooperativo.

Por todo ello, en las funciones del capital no se observa ninguna peculiaridad que pueda justificar un tratamiento específico de las cantidades que lo retribuyen.

En cuanto a los dividendos, por medio de estos se produce un reparto de beneficios idéntico al de cualquier sociedad de capital convencional, porque esta es la naturaleza de la sociedad laboral, por lo cual tampoco en su configuración vemos ninguna circunstancia que justifique una tributación especial para estas cantidades.

En resumen, a nuestro juicio, y tal y como sucede en las sociedades anónimas o limitadas convencionales, las cantidades que las sociedades laborales, ya sean anónimas o limitadas, abonan a sus socios en concepto de dividendo, constituyen una aplicación del resultado y no un gasto deducible de los ingresos para determinar el importe del mismo.

IV.7.3. EL CAPITAL Y SU RETRIBUCIÓN EN LAS S.A.T. ASPECTOS TRIBUTARIOS.

El tratamiento es análogo al analizado para el caso de las Sociedades Laborales.

IV.8. LA TRIBUTACIÓN DE LAS CANTIDADES ENTREGADAS POR LAS COOPERATIVAS, SOCIEDADES LABORALES Y S.A.T. A SUS SOCIOS (IRPF, IS)

IV.8.1. INTERESES, ANTICIPOS Y RETORNOS COOPERATIVOS: SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO

A) SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN SEDE DE LA COOPERATIVA

Ya hemos comentado anteriormente el carácter deducible de los intereses⁷⁴⁸ que la cooperativa abona a sus socios como remuneración de sus aportaciones, obligatorias o voluntarias al capital social.

Contablemente, corresponde el siguiente asiento:

Nº Cta	Título	Cargo	Abono
656	Intereses de las aportaciones al capital social y de otros fondos	X	
57	Tesorería		X
4751	H. Pública, acreedor por retenciones practicadas		X

Los intereses o remuneraciones de las aportaciones al capital social tienen la consideración para los socios de rendimientos de capital mobiliario y debe practicarse sobre su importe una retención del 18%⁷⁴⁹, aunque sobre este asunto hablaremos posteriormente, cuando estudiemos la incidencia en sede del socio de las cantidades abonadas por la cooperativa.

Por su parte, el art. 57, 2, a) de la LC indica que serán considerados deducibles, entre otros gastos, el importe de los anticipos societarios a los socios trabajadores o de trabajo, imputándolos al período en que se produzca la prestación de trabajo.

⁷⁴⁸ Art. 18.3 LRFC.

⁷⁴⁹ Art. 101.4 L 35/2006, de 28 de noviembre, LIRPF.

En cuanto al retorno cooperativo, indicar que es el importe del excedente o beneficio positivo del ejercicio que se distribuye entre los socios una vez compensadas las pérdidas de ejercicios anteriores y efectuadas las dotaciones obligatorias al FRO y al FEP. Este reparto no se efectúa en función de las aportaciones de los socios al capital social, sino en función de las actividades cooperativizadas realizadas por cada socio con la cooperativa. Los Estatutos o, en su defecto, la Asamblea General, por más de la mitad de los votos válidamente expresados, han de fijar la forma de hacer efectivo el retorno cooperativo acreditado a cada socio.⁷⁵⁰

Contablemente, caben los siguientes asientos:

- En primer lugar, por la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores:

Nº Cta	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la cooperativa	X	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		X

- En segundo lugar, por la distribución propiamente dicha del beneficio o excedente positivo del ejercicio:

Nº Cuenta	Título	Cargo	Abono
129	Excedente de la cooperativa	X	
112	Fondo de reserva obligatorio		X
525 ⁷⁵¹	Retorno a pagar a corto plazo		X
559	Remuneración de las aportaciones al capital social a cuenta		X

⁷⁵⁰ Art. 58.4 LC.

⁷⁵¹ Si el pago del retorno cooperativo se va a producir en plazo superior a un año, la cuenta sería la 175 "Retorno cooperativo a pagar a largo plazo".

4752	H.P. Acreedora por I.S.		X
117	Reservas voluntarias		X
139 ⁷⁵²	Fondo de educación, formación y promoción		X

- Por el pago del retorno cooperativo a los socios:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
525	Retorno cooperativo a pagar a corto plazo	X	
4751	H. Pública, acreedor por retenciones practicadas		X
57	Tesorería		X

Recordemos, que los retornos constituyen aplicación del resultado y no gasto, por lo que no son partidas deducibles para el cálculo del IS de las sociedades cooperativas.

B) SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN SEDE DEL SOCIO

Ahora vamos a estudiar el tratamiento tributario de los intereses recibidos por el socio por sus aportaciones al capital social de las sociedades cooperativas, de los anticipos laborales y de los retornos cooperativos, según el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o según el Impuesto sobre Sociedades (IS), según corresponda.

1) Socio persona física

⁷⁵² Recordemos que la dotación obligatoria al FEP se contabiliza como un gasto con cargo a la cuenta 657 "Dotación al Fondo de educación, formación y promoción". No obstante, la cooperativa puede dotar el FEP por un importe superior al mínimo obligatorio con cargo al excedente neto del ejercicio.

En este caso, los intereses o remuneraciones de sus aportaciones al capital social tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario⁷⁵³, y debe practicarse sobre su importe una retención del 18%.⁷⁵⁴

En cuanto a los anticipos laborales percibidos por los socios trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado y los socios de trabajo de las restantes cooperativas, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo personal, hasta importe no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente.⁷⁵⁵ La parte del anticipo laboral que supere la retribución normal se considerará rendimientos del capital mobiliario y también estará sujeta a retención del 18%.

Por lo que hace referencia a los retornos cooperativos acreditados a los socios, ya sean socios trabajadores de cooperativas de trabajo asociado como socios de trabajo de las restantes cooperativas o sean asociados, tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario, y estarán sujetos a retención del 18% de su importe.⁷⁵⁶ En este sentido, el artículo 30 LRFC expresamente califica a los retornos cooperativos de rendimientos del capital mobiliario.

Asimismo, en el caso de variaciones patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de las aportaciones sociales, se adicionarán al coste de adquisición de dichas aportaciones sociales, las cuotas de ingreso satisfechas y las pérdidas de las cooperativas que habiéndose atribuido al socio, hubieran sido reintegradas en metálico o compensadas con retornos de que sea titular el socio y que estén incorporados a un Fondo Especial regulado por la Asamblea General.⁷⁵⁷

Por otra parte, las pérdidas que la cooperativas imputen a los socios no podrán ser compensadas en la base imponible del IRPF de éstos.⁷⁵⁸

⁷⁵³ Art. 25 L 35/2006.

⁷⁵⁴ Art. 101.4 L 35/2006.

⁷⁵⁵ Art. 28 LRFC.

⁷⁵⁶ No obstante, los retornos cooperativos no se considerarán rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no estarán sujetos a retención, cuando se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio al mismo; cuando se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores o cuando se incorporen a un Fondo Especial regulado por la Asamblea General.

⁷⁵⁷ Art. 30.c) LRFC.

⁷⁵⁸ Art. 30.b) LRFC.

En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio, la valoración de las participaciones de los socios y asociados en las cooperativas a efectos del IP se determinará en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, resultante del último balance aprobado, con deducción, en su caso, de las pérdidas sociales no reintegradas.⁷⁵⁹

2) Socio persona jurídica

Si una sociedad participa en el capital de una cooperativa, los retornos cooperativos que la primera obtenga de la segunda formarán parte de la base imponible y estarán sujetos a una retención del 18% de su importe. Estos rendimientos se integrarán en la base imponible de la sociedad y gozarán de una deducción para evitar la doble imposición de su importe.

IV.8.2. SALARIOS Y DIVIDENDOS EN LAS SOCIEDADES LABORALES

A) SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN SEDE DE LA SOCIEDAD LABORAL

En el caso de las sociedades laborales, el capital aportado por los socios de la misma es retribuido mediante el correspondiente reparto de dividendos, dividendos que, como retribución de los fondos propios que son, no podrán ser deducibles para el cálculo de la base imponible del IS de la sociedad laboral.

En cuanto al salario que la sociedad laboral paga a sus socios trabajadores, como a sus trabajadores no socios, será deducible como un coste de los factores de producción.

B) SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN SEDE DEL SOCIO

⁷⁵⁹ Art. 31 LRFC.

1) Socio persona física

Los dividendos devengados por la sociedad laboral son rendimientos del capital mobiliario, en tanto que los sueldos y salarios percibidos por éste, se consideran rendimientos del trabajo.

2) Socio persona jurídica

Como sabemos, parte del capital social de las sociedades laborales puede pertenecer a personas jurídicas. En este caso, los dividendos que la sociedad laboral le abone integrarán la base imponible del IS de dichas personas jurídicas socio. Sobre la posibilidad de evitar la doble imposición de los dividendos repartidos por la sociedad laboral, en sede de la persona jurídica socio, resulta de plena aplicación la deducción para evitar la doble imposición interna e internacional, ya analizada anteriormente.

IV.8.3. SALARIOS Y DIVIDENDOS EN LAS S.A.T.

Su tratamiento es análogo al estudiado para el caso de las Sociedades Laborales.

IV.9. CONSIDERACIONES FINALES

1.- El artículo 129.2 de la Constitución Española constituye el fundamento básico para el reconocimiento de un régimen fiscal beneficioso tanto para las cooperativas como para las sociedades laborales.

El legislador señala claramente la obligación de fomento, y esta obligación sólo se podrá entender cumplida cuando se reconozca a la cooperativa un trato fiscal favorable.

Por otra parte, la identidad de fines que existe entre el Estado y este tipo de empresas, especialmente las cooperativas, hace que el beneficio fiscal aparezca como una forma de compensación por el desarrollo de una función o trabajo que tiende a atender el interés general.

2.- Partiendo de la función social, especialmente en el ámbito de la creación y el mantenimiento del empleo que llevan a cabo las cooperativas y las sociedades laborales, pensamos que ello les hace acreedoras de un régimen fiscal que tenga en cuenta las especialidades de la sociedad cooperativa y de la sociedad laboral y que, asimismo, las incentive.

Por otra parte, recordemos que uno de los objetivos prioritarios de la Ley 27/1999, de Cooperativas, es reforzar la consolidación empresarial de las sociedades cooperativas, para lo cual resulta necesario articular un régimen fiscal especial que les permita intervenir en el mercado en plano de igualdad con el resto de empresas.

3.- El origen de los beneficios fiscales de las sociedades laborales se halla en el reconocimiento del trabajo que desarrollan estas entidades en el campo de la creación y el mantenimiento del empleo.

4.- También existen argumentos contrarios a la existencia de un régimen fiscal especial para las sociedades cooperativas y sociedades laborales, centradas, fundamentalmente, en la posible competencia desleal que esta regulación podría implicar.

Llegados a este punto, queremos indicar que determinadas características de las cooperativas explicarían que estas entidades actúen en el mercado con una serie de limitaciones que no tienen ninguna otra clase de sociedades (Constitución de un FRO, dotaciones al FEP). Es por ello que, el excedente máximo distribuible por las cooperativas es inferior al que se genera en otro tipo de entidades.

Asimismo, recordemos la obligación que tienen las Sociedades Laborales de constituir una reserva especial del 25 por 100 de los beneficios líquidos. Si quieren disfrutar de los beneficios fiscales reconocidos para estas entidades, obligación de la que están liberadas el resto de sociedades.

5.- Las SAT no están sujetas a un régimen fiscal especial en el ámbito del impuesto sobre sociedades, de forma que tributan por el régimen general, pero sí gozan de determinados beneficios fiscales si cumplen determinadas condiciones. Además, si cumplen ciertos requisitos, pueden estar sujetas al régimen de entidades de pequeña dimensión.

6.- Con referencia a los aspectos generales del régimen tributario de las cooperativas, señalar la existencia de una legislación específica, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas y de una legislación que tiene carácter supletorio, el régimen tributario general propio de las personas jurídicas.

Resulta necesario indicar que la LRFC incluye junto a normas de ajuste, que adaptan las características y la regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias, unas normas incentivadoras, las cuales establecen beneficios tributarios en atención a la función social que realizan las cooperativas.

Así, distingue entre cooperativas fiscalmente no protegidas, cooperativas fiscalmente protegidas y cooperativas fiscalmente especialmente protegidas. De todas maneras, hay que preguntarse por la oportunidad de que la clasificación de las cooperativas especialmente protegidas realizada por la LRFC siga un sistema de lista cerrada y suscribimos la afirmación de Martín Fernández y otros, en el sentido de que nos parece que existen otras cooperativas cuyos fines son tan dignos de protección y que deberían ser acreedoras de especial protección.

7.- La tributación de las cooperativas se configura como uno de los regímenes especiales que se integran en la regulación del Impuesto sobre Sociedades. El Capítulo IV de la LRFC recoge un conjunto de reglas especiales aplicables en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, aunque no contiene un tratamiento completo del impuesto, sino que se limita a establecer ciertas particularidades y a introducir un conjunto de incentivos fiscales. En todo lo demás, se aplican con normalidad las normas del TRLIS.

La problemática de la valoración de las operaciones cooperativa-socio también centrará nuestra atención, distinguiendo entre la valoración de las operaciones entre la cooperativa y socio para las operaciones que la cooperativa lleve a término en cumplimiento de sus fines sociales(valor de mercado); valoración de las operaciones entre la cooperativa y socios fuera del ámbito de sus fines sociales(operación vinculada: valor de mercado) y valoración de las operaciones que la cooperativa efectúa con terceros(valor de mercado pero con posibilidad de prueba en contrario).

8.- Otro aspecto a destacar es la relación entre la contabilidad y la fiscalidad para el caso de las operaciones vinculadas. Cuando la empresa (Coop, SL o SAT, en nuestro caso) realiza una operación vinculada por un valor diferente al de mercado, ha de practicar en contabilidad los ajustes pertinentes, incluso con efecto sobre el resultado contable, de forma que, bajo este escenario, no caben ajustes extracontables en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades.

La regla de valor de mercado que se debe aplicar en las operaciones entre la cooperativa y sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales es una regla imperativa. No obstante, si tenemos en cuenta el apartado 3 del artículo 15 LRFC, que indica que "...cuando se trate de cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que conforme a sus estatutos realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad(...)", resulta que determinadas cooperativas no están sometidas a la regla del valor de mercado, para este tipo de operaciones.

9.- La base imponible de las Cooperativas se divide en dos: la base imponible cooperativa y la base imponible extracooperativa, a diferencia del resto de sociedades mercantiles en las que sólo existe una base imponible.

10.- A la base imponible cooperativa se le aplica el tipo de gravamen del 20% y a la base imponible extracooperativa, el del 32,5%, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-01-2007(30% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-01-2008).

Observamos que, salvo para las cooperativas no protegidas, no existe ninguna posibilidad de aplicar el tipo de gravamen regulado en el artículo 114 del TRLIS, para las sociedades cooperativas que cumplan los requisitos señalados en el artículo 108 del TRLIS.

11.- La opción de la cooperativa por la tributación conjunta o por la contabilización separada de las operaciones con terceros no socios tiene consecuencias con respecto a la cuantía del IS que deberá abonar la entidad y sobre el resultado disponible final de dicha sociedad cooperativa.

12.- La reforma llevada a cabo por la L 35/2006 en el marco del IS se puede sintetizar en una reducción de los tipos de gravamen, la eliminación progresiva de determinadas bonificaciones y deducciones de la cuota y la creación de un régimen transitorio asociado a dichas bonificaciones y deducciones. Por el contrario se observa el mantenimiento de algunas deducciones.

13.- Para el caso de las sociedades cooperativas, con referencia al IVA, si bien no existe ningún beneficio fiscal que esté pensado para esta clase de entidades, existen dos exenciones cuya aplicación es muy frecuente en el caso de las cooperativas, y que analizamos. Nos referimos a los beneficios fiscales de los servicios de asistencia social y a la exención de los servicios prestados por entidades sin finalidad lucrativa a sus miembros, de las cuales las cooperativas se pueden beneficiar si cumplen determinados requisitos.

14.- Las sociedades cooperativas retribuyen el capital por dos vías: los intereses y los dividendos.

En cuanto a los intereses, su cuantía limitada es uno de los principios cooperativos esenciales. Esto se traduce en el hecho de que no tiene por qué haber un interés; es decir, el capital aportado a la cooperativa puede quedar sin retribución y, por otra, si lo hay, habrá que respetarse el límite establecido por la legislación.