



---

# **Universidad de Valladolid**

## **Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales**

### **Trabajo de Fin de Grado**

#### **Grado en Administración y Dirección de Empresas**

# **Evolución de la tributación de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades**

Presentado por:

***Carla María Gonzalo Rivero***

*Valladolid, 28 de junio de 2018*



## **RESUMEN**

Con el presente trabajo se pretende hacer un análisis comparado del Impuesto sobre Sociedades para el caso de las Cooperativas en paralelo con el Régimen general del Impuesto, revisando las disposiciones de la *Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas*. Para completar el análisis, se realiza también un pequeño estudio sobre la evolución de distintos datos y valores de las principales partidas del impuesto y su liquidación, sobre el total de contribuyentes a dicho impuesto en comparación con los contribuyentes que son cooperativas, y así poder ver cómo afectan las diferencias en la normativa liquidatoria del Impuesto en las variables estudiadas.

**PALABRAS CLAVE:** *impuesto, sociedades, cooperativas, fiscalidad*

**Códigos de la Clasificación JEL:** *Impuestos y subvenciones de las rentas empresariales (H25) y Cooperativas (P13)*

## **ABSTRAC**

With the present document is intended to make a comparative analysis of Corporate Tax for the particular case of Cooperatives Enterprises compared to the general case of such tax, reviewing article by article the Spanish law *Law 20/1990, of December 19, of Tax Regimen of Cooperatives*. To complete the document, a small study about the evolution of different data and values of the main variables of the tax and its liquidation, on the total of taxpayers of this tax in comparison with the taxpayers who are cooperatives enterprises, in order to see how the liquidation of the income tax affects the results.

**KEY WORDS:** *tax, company, cooperative enterprises, fiscal*

**JEL Classification codes:** *Business Taxes and Subsidies (H25) y Cooperative Enterprises (P13)*



## ÍNDICE

---

<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>7</b>
<b>2. CONCEPTO Y REGULACIÓN FISCAL DE LA COOPERATIVA.....</b>	<b>9</b>
2.1. Concepto de cooperativa .....	9
2.2. Regulación fiscal de la Cooperativa .....	9
2.3. Tipos de cooperativas .....	10
2.3.1. Cooperativas de acuerdo con su forma o constitución .....	10
2.3.2. Cooperativas según el régimen fiscal aplicable .....	11
<b>3. ASPECTOS GENERALES DE LA LEY SOBRE RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS.....</b>	<b>12</b>
3.1. Cooperativas protegidas .....	12
3.2. Cooperativas especialmente protegidas .....	12
3.3. Pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.....	13
<b>4. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LAS COOPERATIVAS.....</b>	<b>14</b>
4.1. Determinación de la base imponible .....	14
4.2. Resultados cooperativos .....	15
4.2.1. Determinación del rendimiento: ingresos y gastos .....	15
4.2.2. El Fondo de Educación y Promoción.....	17
4.3. Resultados Extracooperativos.....	18
4.4. Deuda Tributaria.....	19
4.4.1. Tipos de gravamen .....	19
4.4.2. Cuota íntegra .....	19
4.4.3. Compensación de cuotas negativas .....	20
4.4.4. Deducciones por doble imposición .....	21
4.4.5. Deducción por creación de empleo .....	22
4.5. Retenciones y reglas especiales .....	22
<b>5. BENEFICIOS TRIBUTARIOS RECONOCIDOS A LAS COOPERATIVAS .....</b>	<b>23</b>

<b>6. EVOLUCIÓN DE LOS RESULTADOS COOPERATIVOS Y DEL IMPUESTO ....</b>	<b>24</b>
<b>7. CONCLUSIONES .....</b>	<b>32</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>35</b>
<b>ANEXO .....</b>	<b>38</b>

### **ÍNDICE DE GRÁFICOS Y TABLAS**

Gráfico 1: Evolución contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.....	26
Gráfico 2: Comparación del resultado contable.....	28
Gráfico 3: Variación anual de la base imponible .....	29
Gráfico 4: Variación anual de la cuota líquida final.....	30
Gráfico 5: Variación anual del líquido a ingresar .....	31

## 1. INTRODUCCIÓN

Las Sociedades Cooperativas en las últimas décadas han ido ganando peso e importancia en la economía española. Surgen a mediados del siglo XIX en Reino Unido y muy seguidamente en otras zonas de Europa como Francia o España. Aún así, no es hasta el inicio de la Revolución Industrial, en el siglo XX, cuando se consolida el movimiento cooperativo.

Se considera una buena opción para desarrollar una actividad empresarial debido a sus diferentes beneficios tanto fiscales como sociales. Las Cooperativas son ejemplo de empresa de Economía Social, al igual que las Mutualidades o Sociedades Laborales. En el caso de las cooperativas, se basan en 5 principios: adhesión voluntaria y abierta de sus socios, gestión democrática, participación económica de los beneficios en función de la actividad de los socios en la cooperativa, educación y formación, e interés por la comunidad, es decir, apostar por el desarrollo sostenible y la cohesión social y territorial.

Es un tema interesante, pues hablar sobre las cooperativas es hablar sobre una buena parte del tejido empresarial español. Para las empresas, constituirse en forma de cooperativa es una muy buena opción, pues además del aspecto fiscal que tratamos más adelante, son diversas las características que hacen de la cooperativa una de las mejores elecciones para constituir una sociedad. Su constitución busca la satisfacción de una necesidad de los socios, además, los beneficios obtenidos se reparten en la cooperativa, es decir, entre los socios. Otra de las características que hacen que se la considere una buena opción es que los socios son los que tienen el poder de decisión y control en la empresa.

Respecto al ámbito fiscal, son muchas las leyes que regulan a este tipo de entidades. Además de la ley de Cooperativas, también podemos encontrar la de Régimen Fiscal de las Cooperativas y las elaboradas por cada Comunidad Autónoma. En total son cerca de 25 leyes distintas.

Haciendo referencia a la metodología seguida, comenzamos el documento comentando qué es una cooperativa, los tipos de cooperativa que podemos encontrarnos y cómo se regulan fiscalmente. Este último aspecto es en el que se centra el estudio. Analizamos la regulación de la normativa fiscal referida a las

cooperativas, recogido en la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de las Cooperativas, en comparación con la normativa fiscal principal, la Ley 27/2014, de Impuesto sobre Sociedades.

Antes de comenzar con la liquidación del impuesto, en el capítulo tercero comenzamos distinguiendo entre cooperativas protegidas y especialmente protegidas, en lo que al ámbito fiscal se refiere, así como las causas que pueden provocar la pérdida de esa condición.

En el capítulo cuarto desarrollamos y analizamos la liquidación del impuesto, comenzando por la determinación de la base imponible y la distinción entre resultados cooperativos y extracooperativos. Se hace una mención especial al Fondo de Educación y Promoción debido a su relevancia en la determinación de la base imponible de resultados cooperativos.

En ese mismo capítulo también desarrollamos la deuda tributaria, refiriéndonos al tipo de gravamen aplicable, la cuota íntegra resultante y la compensación de cuotas negativas. Seguimos con las deducciones aplicables y otras reglas especiales.

En el capítulo quinto exponemos los beneficios de los que gozan las cooperativas al aplicar un régimen distinto al general. A continuación, en el capítulo seis, llevamos a cabo un breve análisis de algunas de las principales variables del impuesto en los últimos 10 años, desde antes del comienzo de la crisis y hasta 2015, con datos publicados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Para terminar con el documento, se exponen las conclusiones a las que he llegado después del estudio, así como otras líneas de trabajo interesantes.

La relevancia e interés que despierta este estudio sobre las cooperativas queda constatado por los variados artículos y documentos que podemos encontrar y que tratan este tema. Además, el Impuesto sobre Sociedades tiene especial importancia en los estudios de Administración y Dirección de Empresas, ya que la liquidación del impuesto y las obligaciones tributarias, tienen gran influencia en la toma de decisiones en la empresa. La particularidad de que sea en este caso sobre las Cooperativas está en el interés que una Empresas de Economía Social puede tener en la sociedad y las distinciones que por ello se hacen en el Impuesto sobre Sociedades



## **2. CONCEPTO Y REGULACIÓN FISCAL DE LA COOPERATIVA**

### **2.1. Concepto de cooperativa**

EL término cooperativa proviene del latín *cooperativus*, y significa “*que puede trabajar juntamente con otro*”. De acuerdo con la Real Academia de la Lengua, una sociedad cooperativa es una sociedad que se constituye entre productores, vendedores o consumidores, para la utilización común de los socios. Esta definición sería una simplificación del concepto de cooperativa que recoge la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. En dicha ley se indica que una 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*”.

Cabe aclarar que las cooperativas pueden desarrollar cualquier tipo de actividad económica, tanto en el sector de sociedades financieras como en el de las no financieras, en todas las ramas de actividad, prácticamente. El principio que diferencia a las cooperativas de otros tipos de sociedades es que la cooperativa tiene como fin ayudar a sus socios y al mismo tiempo, prestar un servicio a la comunidad.

### **2.2. Regulación fiscal de la Cooperativa**

La regulación fiscal se realiza siguiendo dos líneas. La primera son las leyes estatales *Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas* y *Ley 13/1989 de Cooperativas de Crédito*, que se aplican en las Comunidades Autónomas donde no hay regulación específica sobre el tema o cuando se trata de cooperativas que trabajan en varias comunidades. La segunda línea son las leyes propias de cada Comunidad Autónoma, de aplicación en cada una de ellas.

También tenemos que tener en cuenta de manera muy especial la *Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas*, en la que establece en su primer artículo que se seguirán todas las normas y apuntes contenidas en dicha Ley, y para lo no previsto se atenderá a la Ley del Impuesto de Sociedades (Ley 27/2014).

En esencia, el esquema de liquidación del impuesto, tanto para el caso de las cooperativas como el general, es el mismo. Las diferencias que se encuentran entre uno y otro radican en la distinta normativa a aplicar por la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, que a primera vista deja un esquema un poco más sencillo que no es así en su aplicación práctica (véase *Tabla 1: Esquema general de liquidación del Impuesto sobre Sociedades* y *Tabla 2: Esquema de Liquidación del Impuesto sobre Sociedades en las Cooperativas*, en las página 39 y 40 del Anexo).

### **2.3. Tipos de cooperativas**

Podemos destacar dos formas de clasificar los tipos de cooperativas de acuerdo con la normativa en que nos fijemos: según su forma o constitución (Ley 27/1999, de Cooperativas), y según el régimen fiscal aplicable (Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas).

#### **2.3.1. Cooperativas de acuerdo con su forma o constitución**

En el artículo sexto de la Ley de Cooperativas se establece una distinción, implícita, entre cooperativas de primer grado y cooperativas de segundo grado.

Las cooperativas de primer grado son aquellas formadas por personas físicas, jurídicas, públicas o privadas. Dentro de estas podemos diferenciar distintas denominaciones en función de la actividad económica o empresarial que desarrollan:

- Cooperativas de trabajo asociado.
- Cooperativas de consumidores y usuarios.
- Cooperativas de viviendas.
- Cooperativas agrarias.
- Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.
- Cooperativas de servicios.
- Cooperativas del mar.
- Cooperativas de transportistas.
- Cooperativas de seguros.
- Cooperativas sanitarias.
- Cooperativas de enseñanza.
- Cooperativas de crédito.

También podemos encontrar otras denominaciones o calificaciones para las cooperativas de primer grado, con independencia de cuál sea su clase. Se trata de denominaciones más centradas en el fin de la sociedad que en el tipo:

- Cooperativas de Iniciativa social
- Cooperativas integrales
- Cooperativas mixtas
- Grupo cooperativo

Las cooperativas de segundo grado son cooperativas constituidas por otras cooperativas. Tienen como objetivo el mismo que las cooperativas de primer grado: desarrollo y coordinación de actividades económicas en beneficio de sus socios. En este caso, sus socios son cooperativas de primer grado. La Ley 27/1999 establece que al menos estén formadas por dos cooperativas. Puede darse el caso que, para situaciones excepcionales, puedan estar constituidas a mayores por sociedades no cooperativas (con limitaciones como el derecho a voto o al control hacia estas últimas). La constitución de cooperativas de segundo grado permite a las cooperativas aprovecharse de beneficios como concentración de la demanda o acceso a mejores sistemas de gestión (Fajardo, 2003). Son consideradas un instrumento básico de concentración empresarial previsto en la legislación cooperativa; una forma tradicional de las cooperativas para desarrollar proyectos comunes de integración. Un claro ejemplo de cooperativa de segundo grado es el Grupo Mondragón, con 102 cooperativas bajo su control (Aguilar, 2017).

### **2.3.2. Cooperativas según el régimen fiscal aplicable**

De acuerdo con el artículo 2 de la Ley sobre Régimen fiscal de las cooperativas, *“Las Sociedades Cooperativas fiscalmente protegidas se clasificarán en dos grupos:*

- a) Cooperativas protegidas*
- b) Cooperativas especialmente protegidas”*

A continuación analizaremos las características fiscales de estos dos tipos.

### **3. ASPECTOS GENERALES DE LA LEY SOBRE RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS**

#### **3.1. Cooperativas protegidas**

Las cooperativas protegidas se consideran aquellas sociedades que siguen los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las leyes autonómicas de cooperativas, siempre y cuando no incurran en ninguna de las causas de pérdida de condición de cooperativa protegida que están previstas en el artículo 13 de la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, en adelante LRFC<sup>1</sup>.

En el caso de se incurriera en alguna de dichas causas, seguirían igualmente las normas previstas en la LFRC aplicables al Impuesto de Sociedades, pero tributarían al tipo general del Impuesto de Sociedades por la totalidad de sus resultados.

#### **3.2. Cooperativas especialmente protegidas**

Las cooperativas especialmente protegidas se diferencian de las protegidas en los beneficios tributarios de los que disfrutan, puesto que, cumpliendo los requisitos señalados en la ley, las especialmente protegidas gozan de algún beneficio más.

Dentro de las cooperativas especialmente protegidas podemos encontrar tanto cooperativas de primer grado como de segundo<sup>2</sup>.

Las cooperativas especialmente protegidas pueden ser:

- 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

Estos cinco tipos de cooperativas se considerarán especialmente protegidas cuando cumplan una serie de requisitos establecidos en la LRFC según la modalidad a la

---

<sup>1</sup>LRFC: Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

<sup>2</sup> Las cooperativas protegidas solo son de primer grado, las especialmente protegidas pueden ser de primer o segundo grado.

que se refiere. Por ejemplo, en el caso de las Cooperativas de Trabajo Asociado, podemos destacar que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no supere en un 10% el total de socios, excepto cuando estos sean menos de 10, en cuyo caso sí que se podrá contratar a un trabajador asalariado (artículo 8.3 LRFC). Para las demás modalidades, los requisitos vienen recogidos en los artículos 9 a 12 de la LRFC.

### **3.3. Pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida**

Las causas que conducen a la pérdida de esta condición se recogen en el artículo 13 de la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. Basta con incurrir en una de ellas para perder dicha condición.

Son 16 las causas que se prevén:

1. No realizar las dotaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Formación.
2. Repartir entre los socios los Fondos de Reserva de carácter irrepartible.
3. Destinar el Fondo de Educación y Promoción a un fin distinto al previsto por Ley.
4. Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado.
5. Retribuir las aportaciones de los socios con intereses superiores a los máximos autorizados.
6. Cuando los retornos sociales son acreditados a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados, o distribuidos a terceros no socios.
7. No imputar las pérdidas del ejercicio, o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley.
8. Cuando las aportaciones al capital excedan los límites legales autorizados.
9. Participación de la cooperativa en el capital social de entidades no cooperativas en cuantía superior al 10%. Podrá ser de hasta el 40% cuando se trate de actividades complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa.
10. Realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes.

11. Empleo de trabajadores asalariados en número superior al autorizado.
12. Existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas.
13. Reducción del capital social a una cifra inferior al mínimo legal.
14. Paralización de la actividad cooperativizada durante dos años sin causa justificada.
15. Imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad.
16. Falta de auditoría externa en casos de obligatoriedad legal.

#### **4. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LAS COOPERATIVAS**

Para determinar la cuantía del impuesto, las Sociedades Cooperativas siguen, con carácter general, lo recogido en la Ley 27/2014 de Impuesto de Sociedades, de ahora en adelante LIS<sup>3</sup>. La LRFC recoge aquellos aspectos en los que las cooperativas no deben determinar el impuesto siguiendo el régimen general. A continuación, se analiza cada aspecto de la LRFC y se compara, cuando sea el caso, con la LIS.

##### **4.1. Determinación de la base imponible**

La base imponible de las cooperativas se compone de dos partidas: resultados cooperativos y resultados extracooperativos. Las dos partidas se calculan igual: se suman los ingresos y se restan los gastos específicos necesarios para su obtención. Además, los gastos generales de la cooperativa se imputarán a los resultados cooperativos y extracooperativos en la cuantía que corresponda. A la hora de la liquidación, ambas partidas destinarán el 50% de su resultado al Fondo de Reserva Obligatorio (art. 16 LRFC).

Al igual que con cualquier otra entidad o sociedad, las operaciones realizadas por la cooperativa con los socios se computarán a valor de mercado (art. 15 LRFC). En este aspecto, no hay cambios con la LIS (Albi, 2015). No obstante, las cooperativas pueden realizar operaciones con una persona física no socio en cumplimiento del fin

---

<sup>3</sup>LIS: Ley 27/2014, 27 de noviembre, de Impuesto de Sociedades.

social de la cooperativa. Cuando así sea, estas operaciones formarán parte de los resultados extracooperativos, y se valorarán por el importe acordado entre ambas partes (valor de mercado o no). La realización de este tipo de operaciones no supone la pérdida de su condición de cooperativa especialmente protegida, siempre que se efectúen dentro de los límites propios de la normativa, es decir, que el volumen de las operaciones realizadas con no socios no supere el 50% del total de las operaciones de la cooperativa (art. 13 LRFC).

## **4.2. Resultados cooperativos**

Los resultados cooperativos están integrados por los rendimientos obtenidos de la propia actividad cooperativizada, es decir, de las actividades desarrolladas con sus socios al desarrollar sus fines sociales.

### **4.2.1. Determinación del rendimiento: ingresos y gastos**

Para la inscripción contable de los ingresos como de los gastos, se imputarán al período impositivo en el que se produzca su devengo. Si no han sido imputados contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias, no serán fiscalmente deducibles. Esto no cambia del régimen general del impuesto al particular para las cooperativas (art. 11 LIS).

Los ingresos cooperativos computables en este aspecto serán (art. 17 LRFC):

- a) Los procedentes del ejercicio de la actividad realizada con los propios socios, valorados como se indicó previamente a valor de mercado.
- b) Las cuotas satisfechas por los socios, si así se establece en Asamblea General o en sus estatutos. Estas cuotas a efectos fiscales tendrán la consideración de cuota de ingreso y/o periódicas, y no formarán parte del capital social (art. 52, Ley 27/1999 de Cooperativas). A efectos del impuesto tendrán la consideración de ingreso fiscal.
- c) Las subvenciones de explotación.
- d) Las imputaciones que corresponda realizar de subvenciones de capital de acuerdo con Plan General Contable.
- e) Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa en otras cooperativas. En un principio estas rentas se consideran rendimientos

del capital, por lo que estarían sujetas a retención, pero, como se verá más adelante, hay salvedades.

- f) Los ingresos financieros procedentes de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad. No se tendrán en cuenta los que procedan de otros activos financieros. En el caso de las cooperativas de crédito sí que se considerarán los ingresos procedentes de colocar excesos de tesorería en el mercado interbancario y de la adquisición de valores de renta fija.

Para los gastos deducibles se establecen supuestos especiales sobre lo establecido en la Ley del Impuesto de Sociedades. Así, además de los gastos específicos necesarios para la obtención de los ingresos cooperativos, y de la parte proporcional de los gastos generales que corresponda, tendrán la consideración de gastos deducibles (art. 18 LIS):

- a) El importe de las entregas de bienes y servicios realizados por los socios, las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de los bienes cedidos por los socios a la cooperativa, todo ello estimado por su valor de mercado (aunque en contabilidad figuren por un importe inferior).
- b) Las cantidades obligatorias destinadas al Fondo de Educación y Promoción, recogido en el art. 19 de la misma ley.
- c) Los intereses devengados por las aportaciones de los socios y asociados, obligatorias o voluntarias, al capital social, así como los retornos cooperativos, siempre el tipo de interés no sea superior al del Banco de España incrementado en 3 puntos para los socios y en 5 para los asociados.

También puede darse que las aportaciones al capital devenguen intereses. En ese caso estará establecido en los Estatutos de la cooperativa y tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible tanto si van a un fondo de reembolso, como si van directamente al socio (art. 48, Ley 27/1999).

La ley recoge una serie de gastos que no serán deducibles a efectos fiscales. Así se recoge en el artículo 20 de la LRFC, en la que se indica que el exceso de valor en que se incurre al computar un precio superior al de mercado un bien o servicio cedido por los socios a la cooperativa no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible (en este caso tendrá la consideración de rendimiento del



capital mobiliario). Al igual que tampoco lo tendrán las cantidades distribuidas por la cooperativa entre sus socios a cuenta de sus excedentes.

#### **4.2.2. El Fondo de Educación y Promoción**

El Fondo de Educación y Promoción se constituye de forma obligatoria en todas las cooperativas con el fin de aplicarse en actividades que beneficien a los socios, trabajadores, y en algunos casos, a la comunidad en general, por lo que su dotación supone un gasto para la cooperativa, una provisión. Su dotación es una de las condiciones que tienen que cumplir las cooperativas para mantener su condición de cooperativas fiscalmente protegidas. Otra de las condiciones para mantener dicha condición es destinarlo al fin previsto por Ley.

Esta dotación se hace con cargo a los resultados cooperativos del ejercicio. En el artículo 19 de la LRFC se establecen una serie de requisitos de dicho fondo, de los que podemos destacar:

- a) La cuantía que será fiscalmente deducible no podrá exceder en cada ejercicio económico del 30% de los excedentes netos del mismo (Merino, 2017).
- b) La aplicación del Fondo a un fin no previsto por Ley, además del incumplimiento de una de las condiciones del artículo 13, tendrá la consideración de ingreso del ejercicio por el importe indebidamente aplicado en el ejercicio en que suceda.

En el momento del cierre del ejercicio, los saldos de las cuentas representativas de gastos y disminuciones patrimoniales se cargan en una cuenta especial de resultados del Fondo:

- Gastos corrientes en formación y educación
- Gastos de conservación de inmovilizado afecto al Fondo
- Pérdidas por enajenación de inmovilizado afecto al Fondo

Igualmente, al cierre del ejercicio se abonan a la misma cuenta los saldos de cuentas representativas de ingresos e incrementos patrimoniales:

- Subvenciones y ayudas para cumplir con los fines del Fondo
- Sanciones disciplinarias impuestas a los socios

- Rendimientos de las materializaciones en cuentas de ahorro o Deuda Pública (en caso de dotaciones no aplicadas)
- Beneficios derivados de enajenaciones de inmovilizado afecto al Fondo

El saldo resultante de esta cuenta se incluye en el Fondo de Educación y Promoción, pero *“las partidas de gastos, pérdidas, ingresos y beneficios trasladados a la cuenta de resultados del Fondo no se tendrán en cuenta para la determinación de la base imponible”* (art. 19.7 LRFC).

Cabe destacar que todo lo establecido en la Ley y referido al Fondo de Educación y Promoción es de aplicación a cualquier otro Fondo de naturaleza y finalidad similar, aunque su denominación sea distinta.

### **4.3. Resultados Extracooperativos**

Los resultados extracooperativos se constituyen con rendimientos extracooperativos e incrementos y disminuciones patrimoniales (art. 21 y 22 LRFC).

A la hora de determinar los rendimientos extracooperativos, se consideran como ingresos los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando es realizada con no socios, los procedentes de inversiones o participaciones financieras en Sociedades de naturaleza no Cooperativa y los obtenidos de actividades económicas ajenas a los fines específicos de la cooperativa.

Como gastos extracooperativos consideramos aquellos necesarios para la obtención de los ingresos extracooperativos antes indicados y la parte correspondiente de los gastos generales que sean imputables.

Los incrementos y disminuciones patrimoniales son las variaciones en el valor del patrimonio de la cooperativa por cualquier alteración en este. Sin embargo, no tendrán la consideración de incrementos patrimoniales:

- a) Las aportaciones obligatorias o voluntarias de los socios al capital social, cuotas de ingreso y deducciones en las aportaciones por bajas de socios, destinadas al Fondo de Reserva Obligatorio.
- b) Compensación por los socios de las pérdidas sociales que les hayan sido imputadas.

- c) Resultados de la regularización de los elementos del activo cuando así lo disponga la Ley.

También hay que indicar que las reducciones del capital social por baja de los socios no se considerará una disminución patrimonial.

#### **4.4. Deuda Tributaria**

Una vez determinada la base imponible del ejercicio, se continúa con el proceso de liquidación del impuesto siguiendo el esquema general y teniendo en cuenta las particularidades que puedan surgir en la determinación de la cuota íntegra, o en la compensación de resultados negativos. De este modo se obtiene la deuda tributaria, recogida en los artículos 23 a 26 (ambos incluidos) de la LRFC.

##### **4.4.1. Tipos de gravamen**

Para continuar con el esquema de liquidación del impuesto, se aplica sobre la base imponible el tipo de gravamen que corresponde, independientemente de si resulta una base positiva o negativa. Aquí encontramos una diferencia entre el caso general y el particular de las cooperativas. En el caso del régimen general del impuesto, si la base imponible resulta negativa, no se continúa con la liquidación del impuesto, mientras que con las cooperativas es indiferente.

El tipo de gravamen que aplicarán las cooperativas especialmente protegidas para sus resultados cooperativos será del 20%, mientras que para los resultados extracooperativos será el tipo normal del Impuesto de sociedades, el 25% (art. 29 LIS). Las cooperativas de crédito tributarán sus resultados cooperativos al tipo general del impuesto, y los extracooperativos al 30% (art. 40 LRFC) (véase *Tabla 3: Tipos de gravamen*, en la pág. 38 del Anexo).

##### **4.4.2. Cuota íntegra**

La cuota íntegra se calcula diferenciando los tipos de resultados que componen la base imponible y determinando su contribución a la misma de forma separada.

La cuota íntegra es el resultado positivo que resulta de sumar la cuota íntegra resultante de cada base imponible, es decir, el resultado de aplicar a los resultados cooperativos y extracooperativos sus correspondientes tipos de gravámenes.

#### 4.4.3. Compensación de cuotas negativas

Respecto a la compensación de cuotas, la LIS establece con carácter general compensación de bases imponibles de años anteriores (Adame, 2014), mientras que en la LRFC se establece para las cooperativas la compensación de cuotas íntegras<sup>4</sup>.

De acuerdo con la LRFC, si la cuota íntegra total resultase negativa, podrá compensarla con las cuotas íntegras que obtenga la cooperativa en períodos impositivos siguientes. La cantidad a compensar dependerá de la cifra neta de negocio de la cooperativa en el año anterior. Tras la publicación del *Real Decreto-ley 3/2016 del 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas (...)*, no había límites para realizar estas compensaciones, desde entonces se establece, de forma general para las cooperativas, un límite del 70% de la cuota íntegra previa a la compensación<sup>5</sup>.

En el artículo 1 de este Real Decreto-Ley se añade una disposición adicional octava y una modificación del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. En ella se establecen distintos límites según la cifra neta de negocio de la cooperativa en el año anterior:

- Límite del 70% para cooperativas con una cifra neta de negocios inferior a 20 millones de euros.
- Límite del 50% para cooperativas con una cifra neta de negocios entre 20 y 60 millones de euros.
- Límite del 25% para cooperativas con una cifra neta de negocios superior a 60 millones de euros.

---

<sup>4</sup>Véase *Tabla 1: Esquema general de liquidación del Impuesto sobre Sociedades* y *Tabla 2: Esquema de Liquidación del Impuesto sobre Sociedades en las Cooperativas*, en las págs. 39 y 40 del Anexo.

<sup>5</sup>También recogido en el artículo 24 de la LRFC.

En todo caso, es compensable en el periodo impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar 1 millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad, cualquiera que sea su cifra neta de negocios.

Este procedimiento de compensación de cuotas negativas sustituye al establecido en el artículo 26 de la LIS y modificado a su vez por la Disposición transitoria trigésima cuarta de la dicha Ley. En ella se establece que las bases imponibles objeto de liquidación podrán ser compensadas con las bases positivas de periodos impositivos posteriores de acuerdo a los siguientes límites:

- Límite del 50% cuando la cifra neta de negocio esté entre 20 millones y 60 millones de euros.
- Límite del 25% cuando la cifra neta de negocio sea superior a 60 millones de euros.

También cabe indicar que el derecho que tiene la Administración para comprobar la compensación de cuotas negativas o pendientes de compensación prescribe a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo establecido para presentar la declaración en el caso de sociedades cooperativas, para el resto de sociedades no hay límite de tiempo (art. 24 LRFC y art. 120.2 LIS).

#### **4.4.4. Deducciones por doble imposición**

Cuando hablamos de deducciones por doble imposición, principalmente son por doble imposición internacional, aunque también tengamos por dividendos y retornos cooperativos. En este aspecto también se recogen salvedades o diferencias con respecto al régimen general del impuesto. Se recoge en el artículo 25 de la LRFC.

Dicha deducción es aplicable sobre dividendos y retornos cooperativos, siguiendo lo estipulado en el régimen general del impuesto, pero se aplicará el tipo de gravamen que corresponda según sean rendimientos cooperativos o extracooperativos.

Hasta la publicación de la Ley 35/2006<sup>6</sup>, y con ello la derogación del artículo 32 de la LRFC, cabía una deducción por doble imposición de dividendos para los socios de cooperativas protegidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades del 10%, y del 5% para socios de cooperativas especialmente protegidas.

Cabe añadir que las cooperativas cuya cifra neta de negocio sea superior a 20 millones de euros en el año anterior, deben tener en cuenta que el importe total de las deducciones no puede exceder del 50% de la cuota íntegra de la cooperativa, como viene recogido en el artículo 3 del Real Decreto-Ley 3/2016.

#### **4.4.5. Deducción por creación de empleo**

Aunque en la LRFC viene recogida una deducción por creación de empleo en su artículo 26, este está derogado. Debido a ello, se aplica la misma deducción recogida en la LIS en los artículos 37 y 38: deducción de 3.000 € por cualquier trabajador, de 9.000 € en el caso de contratación de discapacitados con una discapacidad entre el 33% y el 65%, y de 12.000€ por la contratación de discapacitados de más del 65% de discapacidad.

En el caso de las cooperativas de trabajo asociado o de socios de trabajo en cualquier cooperativa, podrán aplicar esta deducción una vez se haya realizado la admisión definitiva y superado el periodo de prueba, y en las mismas condiciones y supuestos que los establecidos para cualquier contribuyente del IS.

#### **4.5. Retenciones y reglas especiales**

Las retenciones a practicar se recogen en el artículo 28 de la LRFC. Las cooperativas se ven en la obligación de practicar a sus socios y terceros las retenciones que procedan del Impuesto sobre Sociedades y de la Renta de las Personas Físicas. Estas retenciones se practican sobre las cantidades satisfechas y las abonadas a cuenta, desde el momento en el que son exigibles.

---

<sup>6</sup>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.

Las especialidades que encontramos son sobre las cooperativas de trabajo asociado y de socios de trabajo de cualquier cooperativa, y sobre los retornos cooperativos.

En el supuesto de las cooperativas de trabajo asociado y socios de trabajo, se distingue entre rendimientos del propio trabajo personal y rendimientos del capital mobiliario. Son rendimientos del trabajo los anticipos, siempre y cuando no sean superiores a las retribuciones normales en la zona para ese sector de actividad; y son rendimientos del capital los retornos cooperativos y los excesos de los anticipos anteriores, considerándose retornos anticipados.

Los retornos cooperativos se consideran como la parte del excedente de la cooperativa obtenido en el ejercicio una vez deducidas las aportaciones a los Fondo de Educación y Promoción y Fondo de Reserva. La distribución del retorno se realiza en proporción a las actividades cooperativizadas realizadas por cada socio.

En cuanto a las reglas especiales, estas vienen recogidas en el artículo 29. En su primer apartado indican que los retornos cooperativos no tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario y no estarán sujetos a retención cuando se incorporen al capital social, cuando se apliquen para compensar pérdidas de ejercicios anteriores o cuando se incorpores a un Fondo Especial regulado por la Asamblea General.

## **5. BENEFICIOS TRIBUTARIOS RECONOCIDOS A LAS COOPERATIVAS**

Las cooperativas gozan de una serie de beneficios fiscales según si son fiscalmente protegidas o especialmente protegidas.

En el artículo 33 de la LRFC se recogen 5 beneficios para las cooperativas protegidas, aunque uno de ellos ya está derogado y de los 4 restantes solo 2 son beneficios sobre el Impuesto sobre Sociedades:

1. Se aplica en la base imponible del impuesto sobre sociedades, positiva o negativa, de los resultados cooperativos un tipo de gravamen del 20% y en los resultados extracooperativos se aplica el tipo general.

2. Gozarán de libertad de amortización los elementos de activo fijo nuevo amortizable adquiridos en el plazo de 3 años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. La cantidad fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades de esta libre amortización no podrá exceder del importe del saldo de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio.

El Fondo de Reserva Obligatorio es también de constitución obligatoria en todas las cooperativas y de carácter irrepartible. Es un fondo vinculado a la sociedad y no a los socios, destinado a la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa (art. 55 Ley 27/1999). El Fondo de Reserva Obligatorio se dota con el 30% de las cuotas de socios por nuevo ingreso y otras cuotas periódicas establecidas. Además, se dotará por el porcentaje de los excedentes netos que se establezca en Asamblea General, que será como mínimo del 20% de los resultados cooperativos y del 50% de los extracooperativos, en ambos casos una vez deducidas las pérdidas, pero antes de impuestos (Merino, 2017). Cuando el fondo tenga la consideración de pasivo, la dotación obligatoria tendrá la consideración de gasto fiscal.

Las cooperativas especialmente protegidas, además de los beneficios recogidos en el artículo 33, gozarán también de los recogidos en el artículo 34, de los cuales solo uno afecta al impuesto sobre sociedades. Con él gozarán de una bonificación del 50% en la cuota íntegra.

## **6. EVOLUCIÓN DE LOS RESULTADOS COOPERATIVOS Y DEL IMPUESTO**

Diversos estudios demuestran que en situaciones de crisis económica la respuesta de las cooperativas en comparación a cualquier otro tipo de empresa es más favorable. Esto se debe a que, al ser la cooperativa una sociedad de Economía Social, se anteponen los intereses de sus empleados y el objetivo de la misma a un buen resultado contable. Se opta por reducciones de horas, salarios o producción, o incluso cierre de cooperativas del grupo con la correspondiente reubicación de los empleados en otras (Calderón, 2012). Un ejemplo de esta última opción es la marca



Fagor, correspondiente al Grupo Mondragón, que tras su cierre reubicó a sus empleados en otras cooperativas del grupo (El País, 2013).

Otra característica que las convierte en una alternativa de éxito es que, a pesar de tener un comportamiento procíclico con la economía, se ven menos afectadas por las distintas fases del ciclo, actuando de estabilizadoras naturales de la economía (Calderón, 2012).

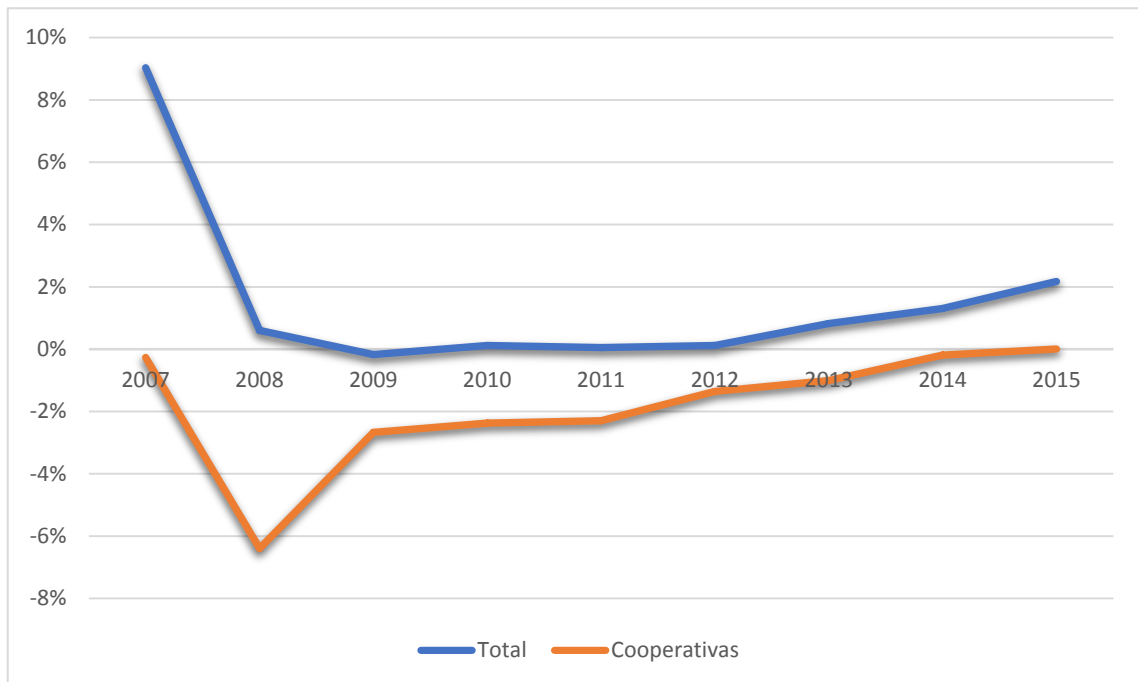
Una buena forma de ver esa característica es analizar un periodo en el que podamos ver varias fases de un ciclo económico, como es el periodo años 2006-2015. El año 2015 es el último disponible en la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Los datos de los últimos años, 2016 y 2017, vienen recogidos en la base de datos de la Confederación Empresarial de Economía Social (CEPES), pero al no tratarse de una fuente oficial y basar sus datos en encuestas y estadísticas propias, no los consideramos para el análisis, ya que pueden no ser del todo homogéneos.

En este primer gráfico, “*Gráfico 6.1: Evolución contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades*”, se muestra la variación anual en porcentaje del número de contribuyentes al impuesto tanto de manera global como de cooperativas en España<sup>7</sup>. Podemos observar como el número de contribuyentes al impuesto entre los años 2007 y 2008 crece, pero en menor medida, que los años anteriores. En el caso de las cooperativas, la variación en esos mismos años es negativa, lo que implica una caída en el número de contribuyentes del impuesto que son cooperativas, pasando de 32.847 cooperativas en 2007 a 30.746 en 2008.

---

<sup>7</sup>Al hablar de empresas y cooperativas, en todo momento nos referimos al número de contribuyentes al impuesto sobre sociedades.

**Gráfico 6.1: Evolución contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades**



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

El número de cooperativas va en descenso a lo largo de todo el periodo, al contrario que en número de contribuyentes totales. Esta evolución se puede observar en cifras absolutas en la *Tabla 4: Número de empresas y cooperativas y variación anual en España*, recogida en la página 41 del Anexo.

Esta variación a la baja en el número de contribuyentes que son cooperativas no implica que todas estas empresas desapareciesen, sino que cabe la posibilidad que algunas de ellas, por motivos fiscales o sociales, cambiasen de forma, pasando a ser sociedades anónimas o laborales.

A la vista de estos datos, vamos a comentar los resultados en el Impuesto sobre Sociedades, tanto de las Cooperativas de manera particular como del total de empresas españolas en general, para ver si esa evolución contraria de un grupo respecto al otro tiene la misma evolución en las variables del impuesto.

Comenzando por los resultados contables, en las cooperativas llama la atención, al igual que pasa con el número de estas, el descenso en el valor de sus resultados del año 2007 al 2008, y de este a 2009. La tendencia que se advierte es negativa, pero con pequeños altibajos en sus resultados. De los 10 años analizados, la mitad

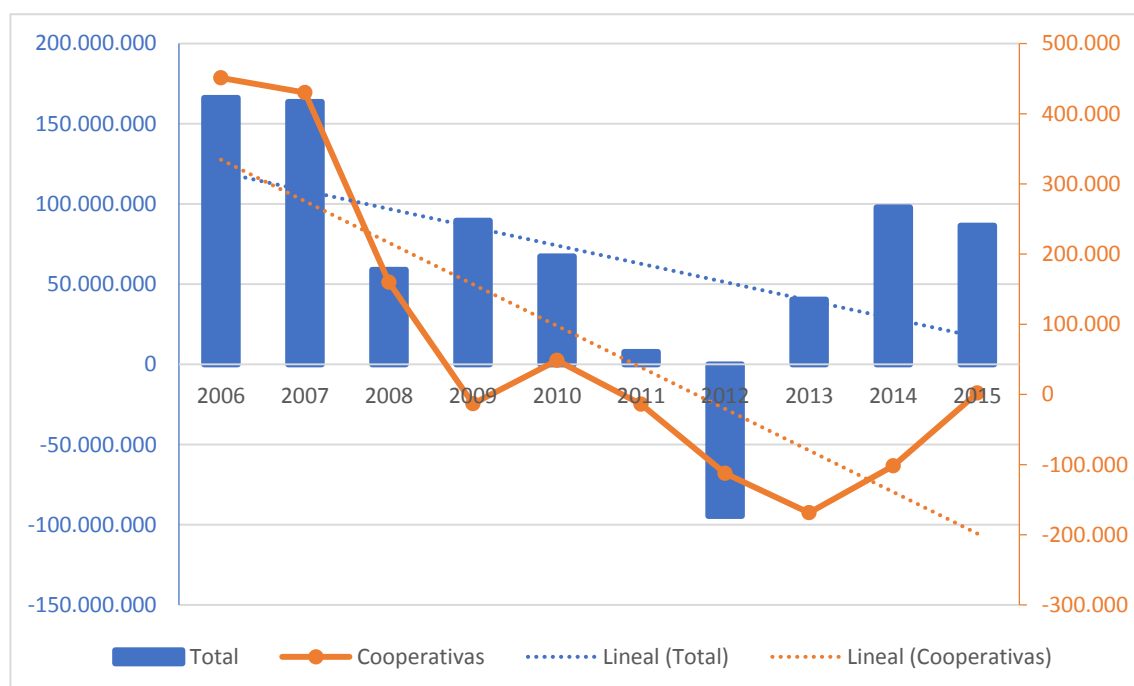
presentan resultados contables negativos: de 2009 a 2014, a excepción de 2010 que son positivos. La variación absoluta del periodo es importante, pasando de 451 millones de euros en 2006 a casi 2 millones de euros en 2015, una diferencia de más de 449 millones de euros. Esto nos deja ver que la disminución del número de contribuyentes que son cooperativas afectó al resultado contable de estas.

Para el conjunto de contribuyentes, también llama la atención el salto del año 2007 al 2008 por la crisis económica que comenzó en España, y que se mantiene durante los años siguientes. En este caso solo es un ejercicio, el de 2012, en el que se obtienen resultados contables negativos, de casi 100 mil millones de euros. Pero a pesar de que se produce un aumento progresivo del número de contribuyentes del impuesto, ese incremento no se ve reflejado en los resultados contables.

Como podemos ver en el gráfico siguiente, "*Gráfico 6.2: Comparación del resultado contable*", en ambos casos la tendencia es la misma: decreciente, pero más pronunciada en las cooperativas. En el caso del total de contribuyentes destaca el ejercicio 2012, en el que esa tendencia decreciente se hace más notable debido a un resultado negativo: se pasa de 7.796.501 millones de euros en 2011 a -94.543.259 millones de euros en 2012, una variación negativa de 1.312'64%. Después de ese año los resultados vuelven a ser positivos.

Para el caso de las cooperativas lo llamativo no es la variación de ese año, sino los múltiples años con resultado contable negativo que podemos observar, 5 a lo largo de todo el periodo, siendo el más destacado el del año 2012, de -112.425 millones de euros.

**Gráfico 6.2: Comparación del resultado contable**

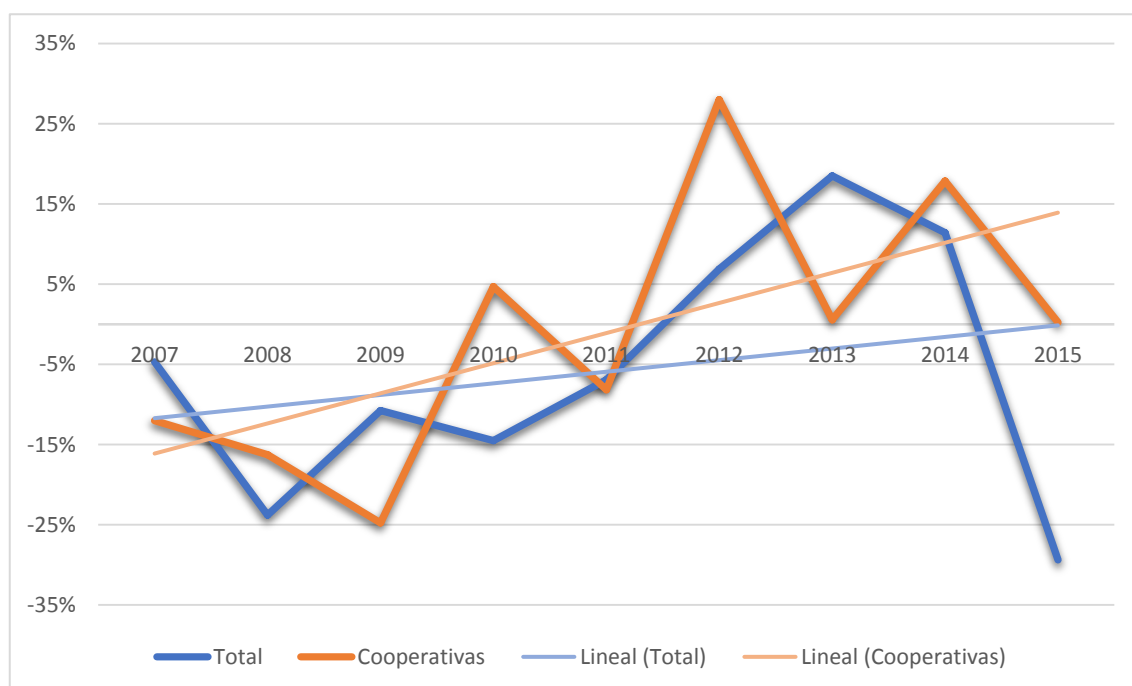


*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

Si analizamos las variables propias del impuesto y hablamos de la Base Imponible, podemos observar lo mismo en ambos casos (cooperativas y total): los resultados disminuyen hasta su mínimo en 2011 e intentan recuperarse después. Llama la atención que, a pesar de ir a menos el número de cooperativas y su resultado contable, su base imponible aumente con los años. Ese aumento de la base imponible se produce a partir del año 2009, después del inicio de la crisis, y continúa así hasta el final del periodo pero de manera irregular.

Además de en el gráfico que sigue, la evolución comentada antes puede observarse en el *Gráfico 6.11: Base Imponible de las Cooperativas en España* y *Gráfico 6.12: Base Imponible del total de empresas en España*, en las páginas 47 y 48 del Anexo.

**Gráfico 6.3: Variación anual de la base imponible**



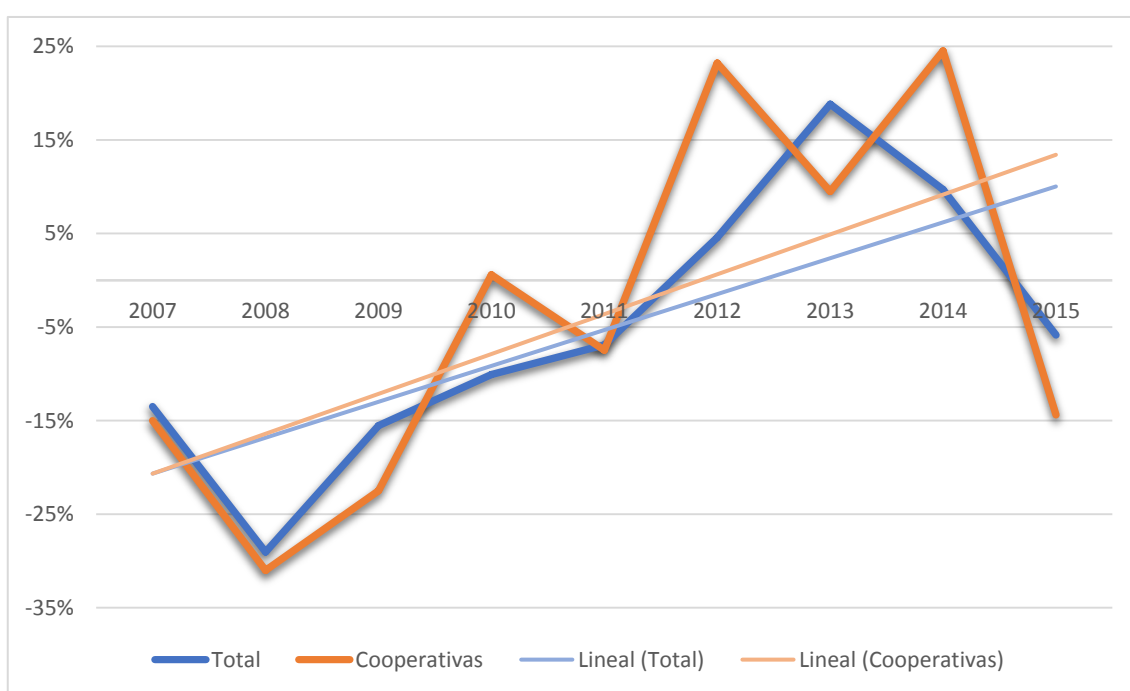
*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

Una de las posibles causas por las cuales existen esos contrastes entre el resultado contable y la base imponible, tanto en el caso de las cooperativas como en el general, se debe al diferente modo de pasar de uno a otro. Este aspecto ya lo comentamos previamente al hablar sobre la compensación de cuotas negativas. En el caso del régimen general del impuesto, al resultado contable se le aplican los ajustes positivos y negativos que corresponda, las reducciones en la base imponible previa y se compensan las bases negativas de ejercicios anteriores, mientras que, en el caso de las cooperativas, solo se aplican los ajustes y se realizan las dotaciones al Fondo de Educación y Promoción y al Fondo de Reserva Obligatoria. La compensación de cuotas negativas en el caso de las cooperativas se realiza sobre la cuota íntegra previa.

Otro motivo es que en el caso del régimen general, cuando una empresa presenta base imponible negativa, ahí finaliza su liquidación del impuesto, mientras que en el caso de las cooperativas, al haber base imponible de resultados cooperativos y de resultados extracooperativos, se compensan la una con la otra (siempre y cuando la diferencia resultante sea positiva).

Otra parte importante en la liquidación del impuesto es la cuota líquida final. Su variación anual, como puede verse en el gráfico siguiente “Gráfico 6.4: Variación anual de la cuota líquida final”, tiene un perfil muy similar al de la base imponible para ambos grupos: variación negativa hasta mitad del periodo y desde entonces incrementos en la cuota. La diferencia con el caso anterior es que tanto para las cooperativas como para el total de empresas, el último año presenta una disminución en la cuota. Esta disminución para las cooperativas puede deberse a la compensación de cuotas negativas de ejercicios previos.

**Gráfico 6.4: Variación anual de la cuota líquida final**



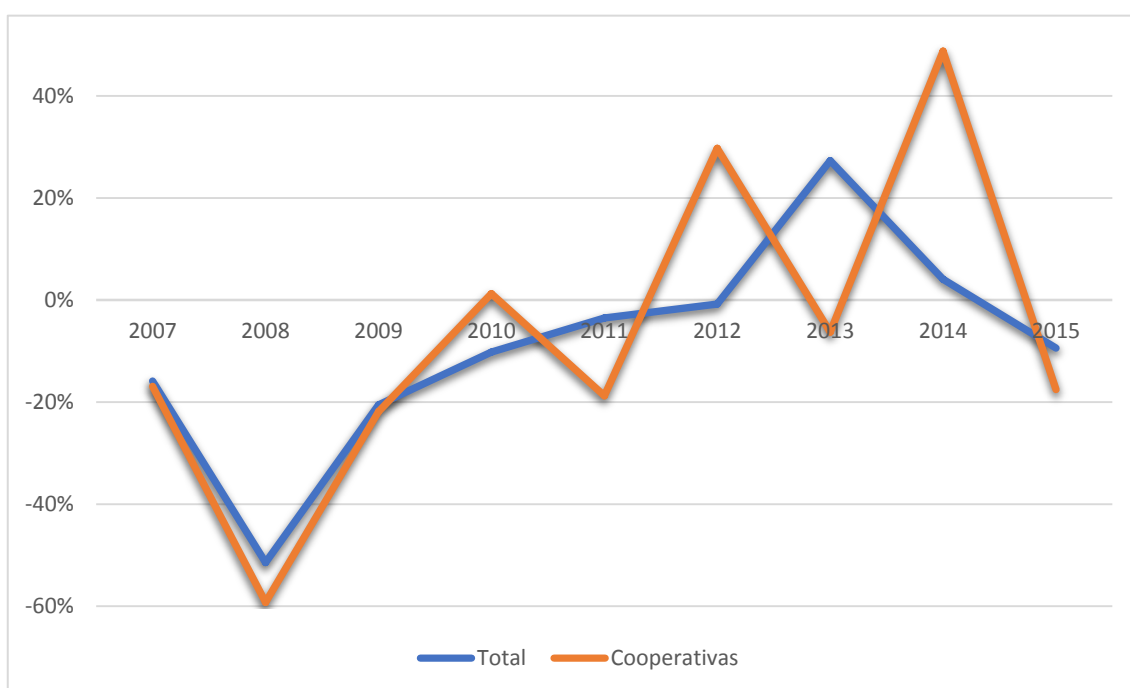
Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Todos los datos utilizado hasta este punto vienen recogidos en la *Tabla 5: Datos fiscales de cooperativas y de empresas en general*, así como las variaciones anuales en las tablas *Tabla 6: Resultado contable y variación anual*, *Tabla 7: Base imponible y variación anual* y *Tabla 8: Cuota líquida final y variación anual*, en la página 42 y siguientes.

Llegados a este punto, podemos concluir que, a pesar del periodo de crisis iniciado en el año 2008 y que afecta de forma negativa a los resultados, el que el número de contribuyentes cooperativas haya ido en descenso, no se ha visto reflejado en sus bases imponibles ni en la cuota líquida.

Respecto a los ingresos totales en la Agencia Tributaria procedentes del impuesto de sociedades, vamos a referirnos al líquido a ingresar<sup>8</sup>. Como se observa en la gráfica “Gráfico 6.5: Variación anual del líquido a ingresar” la variación anual es siempre negativa, a excepción de un par de años (años 2012 y 2013 para el total de contribuyentes, y años 2010 y 2013 para las cooperativas). Las cifras totales con las que se ha elaborado dicho gráfico podemos verlas en la *Tabla 9: Líquido a ingresar del impuesto y variación anual*, en la página 44 del Anexo, entre las que podemos destacar una caída de más del 50% en ambos grupos, pasando de 41.120.970 millones de euros en 2007 a 19.979.095 millones de euros en 2008 por el total de contribuyentes, y de 91.998 millones en 2007 a 37.519 millones en 2008 por las cooperativas, y el aumento del 48’79% en 2014 por la parte de las cooperativas..

**Gráfico 6.5: Variación anual del líquido a ingresar**



*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

Aun así, ese crecimiento se vio frenado por la reforma de la normativa que se había llevado a cabo en 2014 y que entraba en vigor en el ejercicio 2015. Afectó tanto a las cooperativas como a todos los contribuyentes de manera general.

<sup>8</sup>Importe resultante después de retenciones, abonos, intereses y pagos fraccionados.

La reforma de la normativa en el año 2014 sería un hecho interesante de analizar. Al no disponer de los datos de los últimos años, este análisis no es posible de realizar. Aun así, son interesantes las conclusiones a las que podemos llegar al hacer una comparativa de los años previos y posteriores a esa reforma.

Como conclusión a la evolución a lo largo del periodo objeto de análisis y las múltiples variables analizadas para los dos grupos podemos decir que el número de contribuyentes no influye en los resultados, y así hemos podido observarlo en el caso de las cooperativas. También cabe indicar que el aumento del número de contribuyentes al impuesto no es debido a un aumento en el número de cooperativas, ya que estas han evolucionado a la inversa.

Respecto a los resultados, destacan los años 2008 y 2012: el 2008 por el inicio de la crisis económica y el 2012 por ser el último año desfavorable antes de la recuperación de la economía.

- El año 2008 es un año de caída en todas las variables estudiadas, a excepción de la del número de contribuyentes totales al impuesto.
- El año 2012 supone crecimiento en todas las variables, a excepción del número de cooperativas que son contribuyentes y del resultado contable, tanto de forma global como de las cooperativas.

## **7. CONCLUSIONES**

Tras el análisis de la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas en comparación con la Ley del Impuesto sobre Sociedades, hemos podido llegar a las siguientes conclusiones.

Las cooperativas son un tipo de organización de la Economía Social, y como tal se basan y funcionan de acuerdo a una serie de principios de carácter social. A pesar de ello, pueden desarrollar cualquier tipo de actividad económica, ya que son muchas las diferentes clasificaciones que podemos encontrar. Además, se les añade la distinción de cooperativa protegida o especialmente protegida cuando cumplen una serie de requisitos recogidos por ley.



De acuerdo a la liquidación del impuesto, son dos los aspectos que más llaman la atención: existencia de dos bases imponibles y compensación de cuotas negativas. Se distinguen dos bases imponibles, y por consiguiente dos cuotas íntegras, por la existencia de resultados cooperativos y extracooperativos. Hay que tener en cuenta las dotaciones de carácter obligatorio que hay que hacer al Fondo de Educación y Promoción y al Fondo de Reserva Obligatoria, con cargo a resultados.

El tipo de gravamen a aplicar es inferior para las cooperativas, a pesar de ser mucho más moderna la LIS que la LRFC. Un aspecto interesante de estudiar sería el tipo efectivo, es decir, el tipo que realmente se paga después de aplicar las deducciones y bonificaciones, pues aunque estará próximo al tipo de gravamen indicado por ley, oscilará a lo largo de los años en función de si han tenido lugar más o menos deducciones.

El otro aspecto antes mencionado es la compensación de cuotas. En el caso de las cooperativas lo que se compensan son las cuotas íntegras, mientras que en el régimen general lo que se compensan son las bases imponibles. Al compensarse las cuotas, se llega hasta el final del impuesto (siempre y cuando la diferencia sea positiva) y se pueden aplicar todas las deducciones que correspondan y de las que las cooperativas pueden beneficiarse. No sucede así en el régimen general. Al tratarse de bases, obtener una base imponible negativa a compensar en otro ejercicio, la entidad ya no puede aplicar las deducciones que le correspondan, porque no se sigue con la liquidación.

Para terminar, y en referencia al capítulo anterior, a pesar de todos esos datos y valores que pueden parecer desfavorables, las cooperativas, como ya se indicó al principio del mismo, son la alternativa de éxito en periodos de crisis.

A la vista de estos resultados, podemos concluir que las Cooperativas gozan de mayores beneficios fiscales, como ya hemos comentado a lo largo del documento, destacando también una bonificación del 50% sobre la cuota íntegra.

Debido a los múltiples requisitos y condiciones que las Sociedades Cooperativas deben cumplir para poder beneficiarse de las especialidades recogidas en la Ley, igual cabría considerar una reforma de la LRFC con una disminución en los tipos de gravamen, con el fin de que la diferencia antes existente con el régimen general se

mantuviese, dando ese trato de favor y facilidad a las cooperativas. Es posible que esto sea una de las causas por las cuales el número de sociedades Cooperativas en España en los últimos años haya descendido.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

Adame Martínez, Francisco David (Coord.) (2014): *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Ministerio de Economía y Hacienda, España. pp. 2239-2252.

Agencia Estatal de Administración Tributaria: *Tipos de Gravamen en el Impuesto sobre Sociedades*, consultado el 18/03/2018, [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Segmentos/Empresas\\_y\\_profesionales/Empresas/Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/Periodos\\_impositivos\\_a\\_partir\\_de\\_1\\_1\\_2015/Tipos\\_de\\_gravamen/Tipos\\_de\\_gravamen\\_aplicable\\_a\\_periodos\\_impositivos\\_iniciados\\_en\\_el\\_año\\_2015\\_y\\_2016\\_Art\\_29\\_y\\_DT\\_34\\_LIS\\_.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Segmentos/Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Periodos_impositivos_a_partir_de_1_1_2015/Tipos_de_gravamen/Tipos_de_gravamen_aplicable_a_periodos_impositivos_iniciados_en_el_año_2015_y_2016_Art_29_y_DT_34_LIS_.shtml)

Agencia Estatal de Administración Tributaria: *Esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades*, consultado el 24/03/2018 [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folleto\\_y\\_Videos/Manuales\\_practicos/Ayuda\\_Folleto\\_Actividades\\_economicas/4\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/4\\_1\\_Periodo\\_impositivo\\_y\\_devengo/4\\_1\\_1\\_Esquema\\_de\\_liquidacion/4\\_1\\_1\\_Esquema\\_de\\_liquidacion.html](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folleto_y_Videos/Manuales_practicos/Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4_Impuesto_sobre_Sociedades/4_1_Periodo_impositivo_y_devengo/4_1_1_Esquema_de_liquidacion/4_1_1_Esquema_de_liquidacion.html)

Agencia Estatal de Administración Tributaria: *Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades*, consultado el 29/04/2018 [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Cuentas\\_anuales\\_en\\_el\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Cuentas_anuales_en_el_Impuesto_sobre_Sociedades.shtml)

Agencia Estatal de Administración Tributaria: *Informes anuales de Recaudación Tributaria*, consultado el 04/06/2018 [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes\\_anuales\\_de\\_Recaudacion\\_Tributaria.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria.shtml)

Agencia Estatal de Administración Tributaria: *Manual práctico Sociedades 2016*, [http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/DIT/Contenidos\\_Publicos/CAT/AYUWEB/Biblioteca\\_Virtual/Manuales\\_practicos/Sociedades/Manual\\_Sociedades.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AYUWEB/Biblioteca_Virtual/Manuales_practicos/Sociedades/Manual_Sociedades.pdf)

- Aguilar Rubio, Marina (2017) “Análisis crítico de la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado como fórmula de integración” en *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos, Monográfico*, N.º 126, pp. 118-132.
- Albi Ibáñez, Emilio et al. (2015): *Sistema Fiscal Español II: Impuesto sobre Sociedades, Tributación de no Residentes, Imposición indirecta y otros impuestos*, Ariel Economía y Empresa, Barcelona.
- Calderón Milán, Beatriz y Calderón Milán, María José (2012) “Cómo afrontan la crisis las cooperativas en España: comparativa de trayectorias laborales a partir de la Muestra Continua de Vidas Laborales”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* N.º 76 diciembre 2012, pp. 5-26.
- Confederación Empresarial Española de la Economía Social, consultado el 07/05/2018 [https://www.cepes.es/social/entidades\\_cooperativas](https://www.cepes.es/social/entidades_cooperativas)
- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, consultado el 26/04/18, <http://dle.rae.es/?id=YCB6UHV>
- Diccionario etimológico castellano en línea, consultado el 26/04/18, <http://etimologias.dechile.net/?cooperativa>
- El País, 22 noviembre 2013, consultado el 21/04/2018, [https://elpais.com/ccaa/2013/11/22/paisvasco/1385120948\\_581288.html](https://elpais.com/ccaa/2013/11/22/paisvasco/1385120948_581288.html)
- Escribano Bellido, Carlos (1984): *Todo sobre la cooperativa* De Vecchi SAU, España.
- Fajardo García, Gemma y Cháves Ávila, Rafael (2003): “Integración Empresarial Cooperativa: posibilidades, ventajas e inconvenientes. Ponencias del IIº coloquio ibérico de cooperativismo y economía social”, *CIRIEC-España*, pp. 106-108
- López-Santacruz Montes, José Antonio (2017): *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*. Francis Lefebvre, Madrid.
- Lozano Serrano, Carmelo (2017): *Impuesto sobre Sociedades*. Tecnos, Madrid
- Merino Jara, Isaac (Dir) (2017): *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

## **BIBLIOGRAFÍA LEGISLATIVA**

Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria (procedente del Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre).

Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

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.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

**ÍNDICE DE GRÁFICOS Y TABLAS**

Tabla 1: Esquema general de liquidación del Impuesto sobre Sociedades .....	39
Tabla 2: Esquema de Liquidación del Impuesto sobre Sociedades en las Cooperativas .....	40
Tabla 3: Tipos de gravamen.....	40
Tabla 4: Número de empresas y cooperativas y su variación anual en España .....	41
Tabla 5: Datos fiscales de cooperativas y empresas en general.....	42
Tabla 6: Resultado contable y variación anual .....	43
Tabla 7: Base imponible y variación anual .....	43
Tabla 8: Cuota líquida final y variación anual .....	44
Tabla 9: Líquido a ingresar del impuesto y variación anual.....	44
Gráfico 6.6: Número total de empresas en España.....	45
Gráfico 6.7: Número total de Cooperativas en España .....	45
Gráfico 6.8: Peso de las Cooperativas sobre el total de empresas en España .....	46
Gráfico 6.9: Resultado Contable de las Cooperativas en España .....	46
Gráfico 6.10: Resultado Contable del total de empresas de España .....	47
Gráfico 6.11: Base Imponible de las Cooperativas en España.....	47
Gráfico 6.12: Base Imponible del total de empresas de España .....	48
Gráfico 6.13: Cuota Líquida Final de las Cooperativas en España .....	48
Gráfico 6.14: Cuota Líquida Final del total de empresas en España.....	49

Tabla 1: Esquema general de liquidación del Impuesto sobre Sociedades

<b>RESULTADO CONTABLE</b>	
(+/-)	Ajustes:
	Diferencias permanentes
	Diferencias temporarias <sup>9</sup>
=	<b>BASE IMPONIBLE PREVIA</b>
(-)	Reducciones en BI previa
(-)	Compensación BI negativa de ejercicios anteriores
=	<b>BASE IMPONIBLE</b>
(X)	Tipo de Gravamen
=	<b>CUOTA ÍNTEGRA</b>
(-)	Deducciones por doble imposición
(-)	Bonificaciones
=	<b>CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA</b>
(-)	Deducciones por inversiones y por creación de empleo
=	<b>CUOTA LÍQUIDA POSITIVA</b>
(-)	Retenciones e ingresos a cuenta
=	<b>CUOTA DEL EJERCICIO A INGRESAR O A DEVOLVER</b>
(-)	Pagos fraccionados
=	<b>CUOTA DIFERENCIAL</b>
(+)	Incremento por pérdida de beneficios fiscales de ejercicios anteriores
(+)	Intereses de demora
=	<b>LÍQUIDO A INGRESAR O A DEVOLVER</b>

Fuente: Agencia Estatal de Administración Tributaria (fecha de consulta: 24/03/2018)

---

<sup>9</sup>Por la diferente valoración contable y fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, si tienen incidencia en la carga fiscal futura

Tabla 2: Esquema de Liquidación del Impuesto sobre Sociedades en las Cooperativas

<b>RESULTADO CONTABLE DEL EJERCICIO</b>	
(+/-)	Ajustes al resultado contable
(-)	Aplicación al FRO y al FEP
<hr/>	
=	<b>BASE IMPONIBLE</b>
	Resultados cooperativos
	Resultados extracooperativos
(X)	Tipos de gravamen
<hr/>	
=	<b>CUOTA ÍNTEGRA PREVIA</b>
(-)	Cuotas por pérdidas de ejercicios anteriores
<hr/>	
=	<b>CUOTA ÍNTEGRA</b>
(-)	Bonificación en la cuota para las cooperativas especialmente protegidas
(-)	Bonificaciones
(-)	Deducciones por doble imposición
(-)	Pagos a cuenta
(+)	Ajustes fiscales de la cuota para regularizar situaciones diversas
<hr/>	
=	<b>CUOTA A INGRESAR O A DEVOLVER</b>

*Fuente: "Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades" López-Santacruz Montes, José Antonio (2017)*

Tabla 3: Tipos de gravamen

Sujetos pasivos	Tipo	2016
Tipo general		25%
Cooperativas especialmente protegidas	Resultados cooperativos	20%
	Resultados extracooperativos	25%
Cooperativas de crédito	Resultados cooperativos	25%
	Resultados extracooperativos	30%

*Fuente: Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*



**Tabla 4:** Número de empresas y cooperativas y su variación anual en España

<b>Año</b>	<b>Número de cooperativas</b>	<b>Variación anual</b>	<b>Números totales</b>	<b>Variación anual</b>	<b>Peso</b>
2006	32.935		1.296.060		2,54%
2007	32.847	-0,27%	1.413.095	9,03%	2,32%
2008	30.746	-6,40%	1.421.543	0,60%	2,16%
2009	29.924	-2,67%	1.419.070	-0,17%	2,11%
2010	29.214	-2,37%	1.420.707	0,12%	2,06%
2011	28.543	-2,30%	1.421.420	0,05%	2,01%
2012	28.156	-1,36%	1.423.076	0,12%	1,98%
2013	27.872	-1,01%	1.434.775	0,82%	1,94%
2014	27.819	-0,19%	1.453.514	1,31%	1,91%
2015	27.820	0,00%	1.485.102	2,17%	1,87%

*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

**Tabla 5: Datos fiscales de cooperativas y empresas en general**

		2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
RESULTADO CONTABLE	TOTAL	166.178.758	163.640.489	58.935.056	89.655.382	67.380.204	7.796.501	-94.543.259	40.389.002	97.907.554	86.498.078
	COOP	451.258	430.141	159.780	-13.223	48.633	-13.959	-112.425	-168.716	-101.904	1.991
	%*	0,27%	0,26%	0,27%	-0,01%	0,07%	-0,18%	0,12%	-0,42%	-0,10%	0,00%
BASE IMPONIBLE	TOTAL	230.296.683	219.510.919	167.300.282	149.294.792	127.617.503	118.768.141	126.946.143	150.420.077	167.584.589	118.347.680
	COOP	868.801	764.379	639.970	481.460	504.011	462.871	592.459	595.779	702.179	703.823
	%*	0,38%	0,35%	0,38%	0,32%	0,39%	0,39%	0,47%	0,40%	0,42%	0,59%
CUOTA LÍQUIDA POSITIVA	TOTAL	51.395.908	44.455.700	31.543.069	26.642.070	23.953.636	22.295.417	23.310.604	27.697.635	30.384.327	28.604.793
	COOP	125.733	106.868	73.726	57.133	57.457	53.155	65.488	71.702	89.278	76.422
	%*	0,24%	0,24%	0,23%	0,21%	0,24%	0,24%	0,28%	0,26%	0,29%	0,27%

*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

\*Hace referencia al peso de las cooperativas sobre el total de los datos

**Tabla 6: Resultado contable y variación anual**

Año	Total	Variación	Cooperativas	Variación
2006	166.178.758		451.258	
2007	163.640.489	-1,53%	430.141	-4,68%
2008	58.935.056	-63,99%	159.780	-62,85%
2009	89.655.382	52,13%	-13.223	-108,28%
2010	67.380.204	-24,85%	48.633	-467,79%
2011	7.796.501	-88,43%	-13.959	-128,70%
2012	-94.543.259	-1312,64%	-112.425	705,39%
2013	40.389.002	-142,72%	-168.716	50,07%
2014	97.907.554	142,41%	-101.904	-39,60%
2015	86.498.078	-11,65%	1.991	-101,95%

*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

**Tabla 7: Base imponible y variación anual**

Año	Total	Variación	Cooperativas	Variación
2006	230.296.683		868.801	
2007	219.510.919	-4,68%	764.379	-12,02%
2008	167.300.282	-23,78%	639.970	-16,28%
2009	149.294.792	-10,76%	481.460	-24,77%
2010	127.617.503	-14,52%	504.011	4,68%
2011	118.768.141	-6,93%	462.871	-8,16%
2012	126.946.143	6,89%	592.459	28,00%
2013	150.420.077	18,49%	595.779	0,56%
2014	167.584.589	11,41%	702.179	17,86%
2015	118.347.680	-29,38%	703.823	0,23%

*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

**Tabla 8:** Cuota líquida final y variación anual

Año	Total	Variación	Cooperativas	Variación
2006	51.395.908		125.733	
2007	44.455.700	-13,50%	106.868	-15,00%
2008	31.543.069	-29,05%	73.726	-31,01%
2009	26.642.070	-15,54%	57.133	-22,51%
2010	23.953.636	-10,09%	57.457	0,57%
2011	22.295.417	-6,92%	53.155	-7,49%
2012	23.310.604	4,55%	65.488	23,20%
2013	27.697.635	18,82%	71.702	9,49%
2014	30.384.327	9,70%	89.278	24,51%
2015	28.604.793	-5,86%	76.422	-14,40%

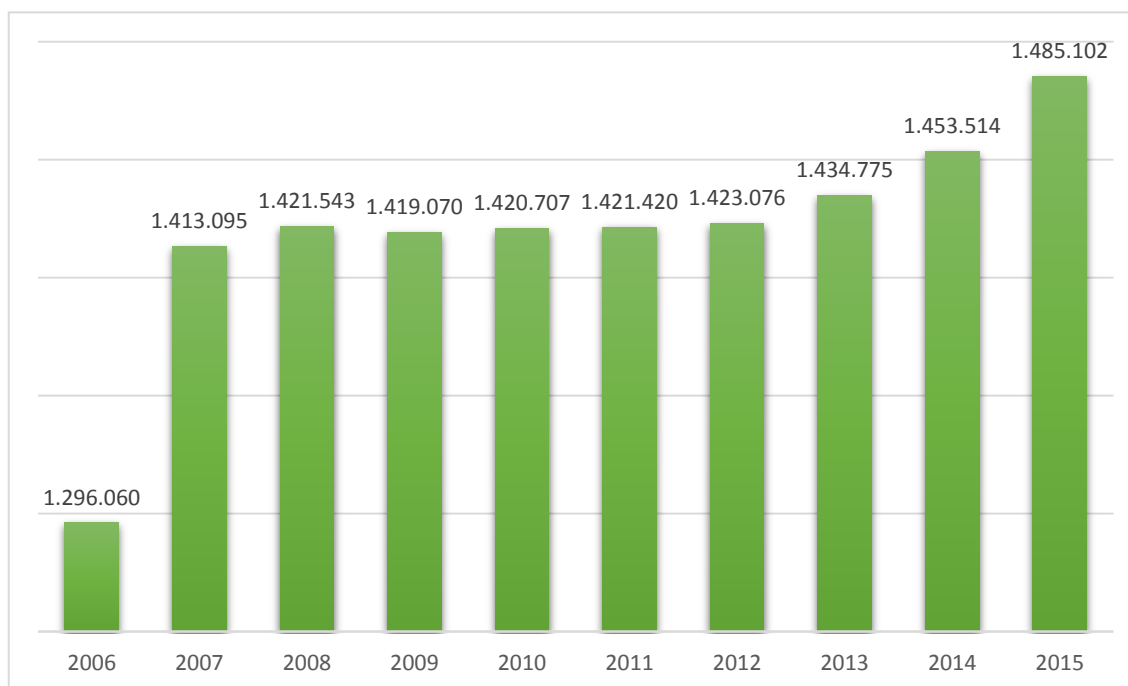
*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

**Tabla 9:** Líquido a ingresar del impuesto y variación anual

Año	Total	Variación	Cooperativas	Variación
2006	48.867.882		110.715	
2007	41.120.970	-15,85%	91.998	-16,91%
2008	19.979.095	-51,41%	37.519	-59,22%
2009	15.875.609	-20,54%	29.327	-21,83%
2010	14.260.339	-10,17%	29.697	1,26%
2011	13.759.514	-3,51%	24.133	-18,74%
2012	13.653.764	-0,77%	31.312	29,75%
2013	17.386.429	27,34%	29.348	-6,27%
2014	18.095.644	4,08%	43.667	48,79%
2015	16.393.246	-9,41%	36.024	-17,50%

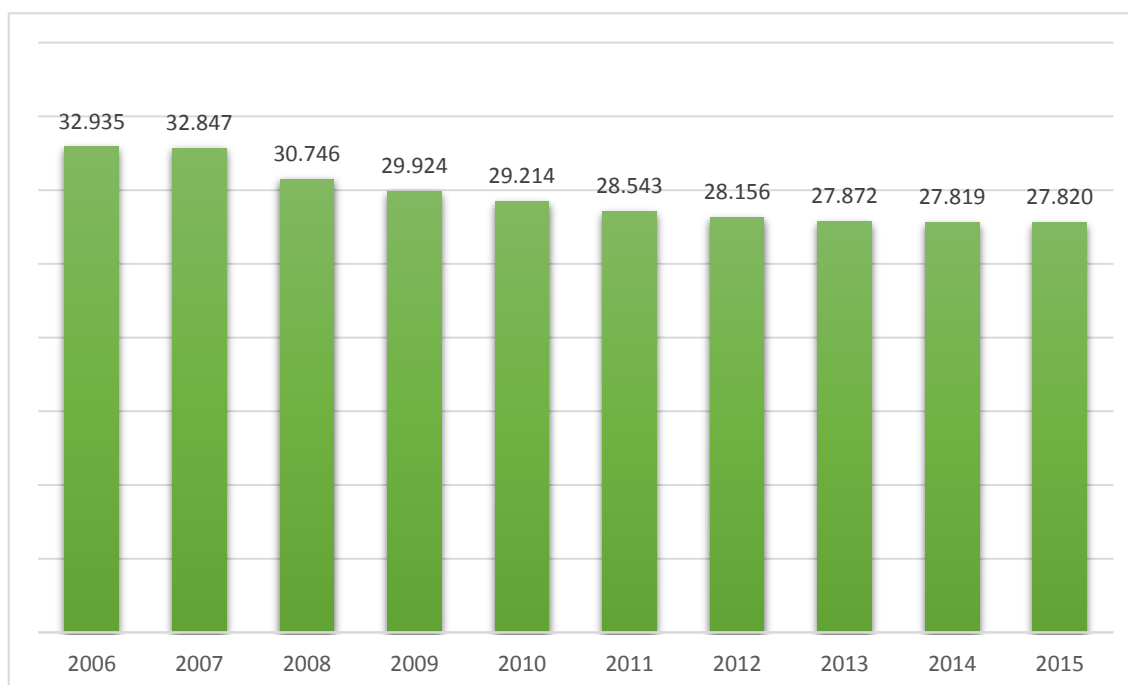
*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

**Gráfico 6.6:** Número total de empresas en España



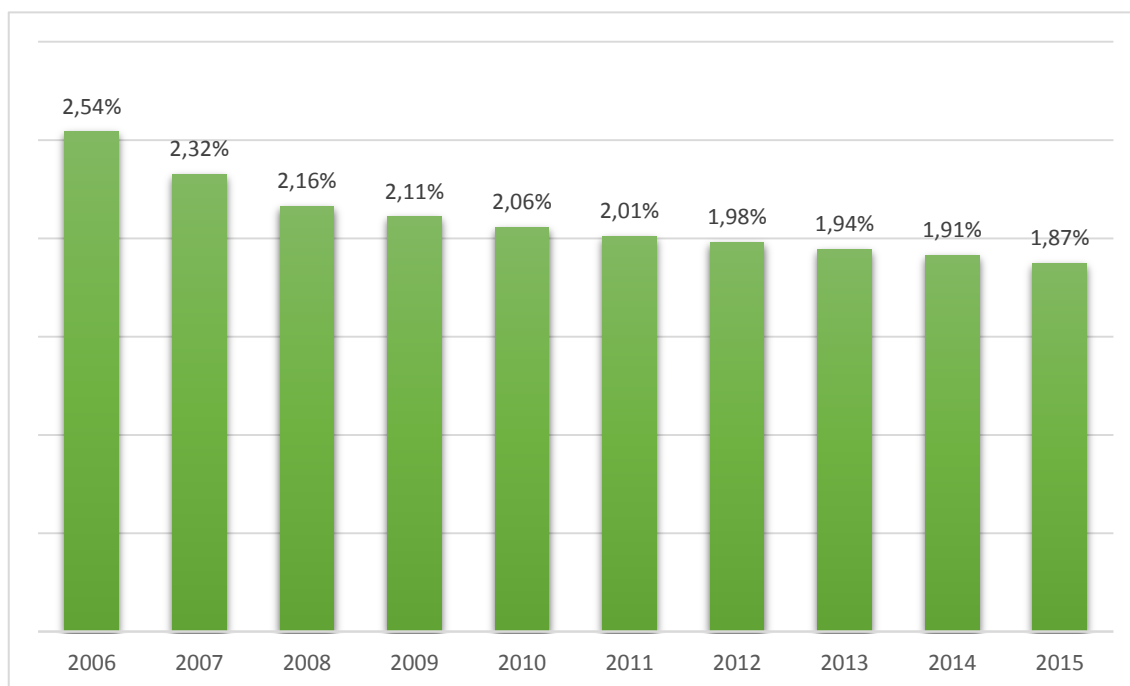
*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

**Gráfico 6.7:** Número total de Cooperativas en España



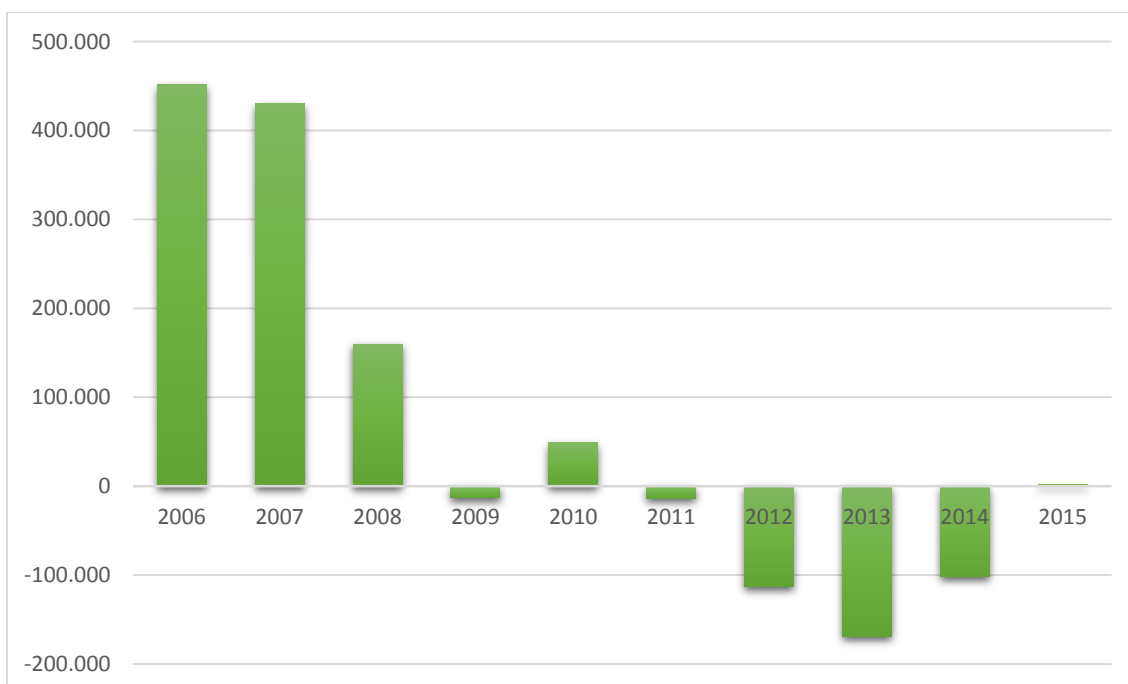
*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

**Gráfico 6.8: Peso de las Cooperativas sobre el total de empresas en España**



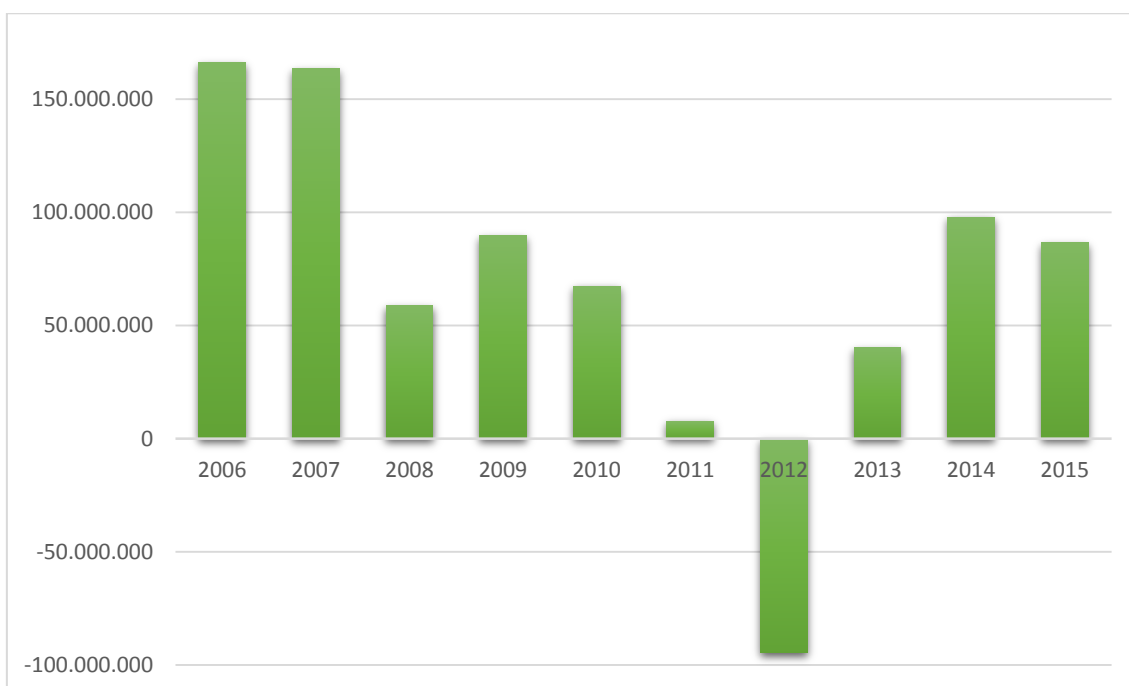
*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

**Gráfico 6.9: Resultado Contable de las Cooperativas en España**



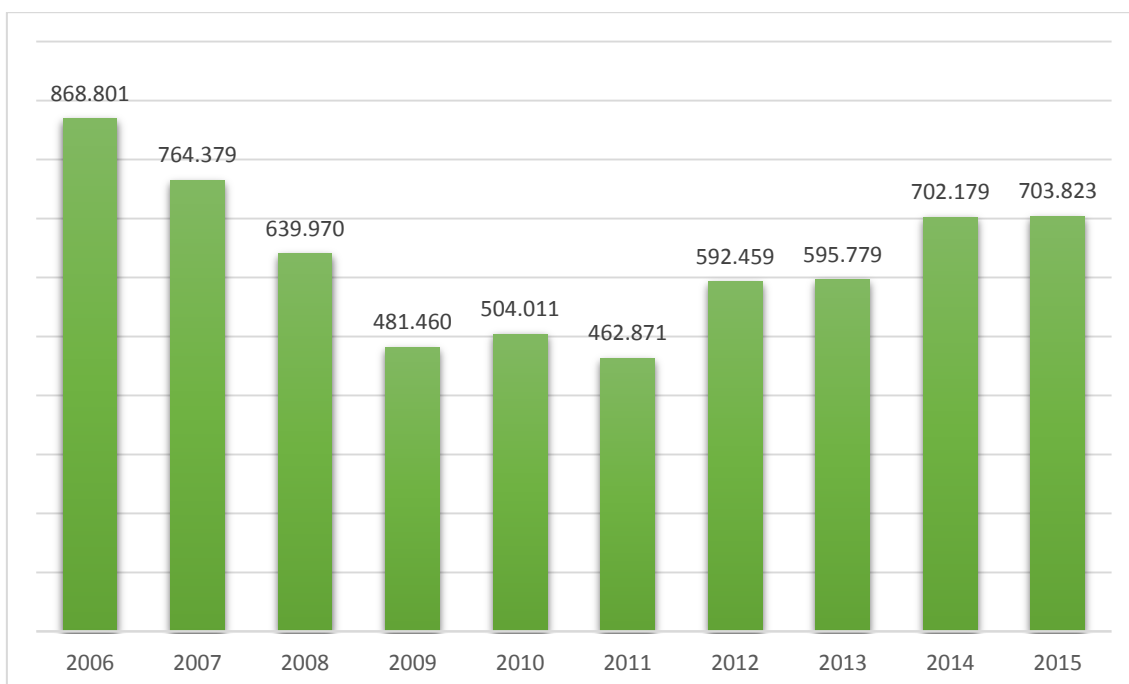
*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

**Gráfico 6.10: Resultado Contable del total de empresas de España**



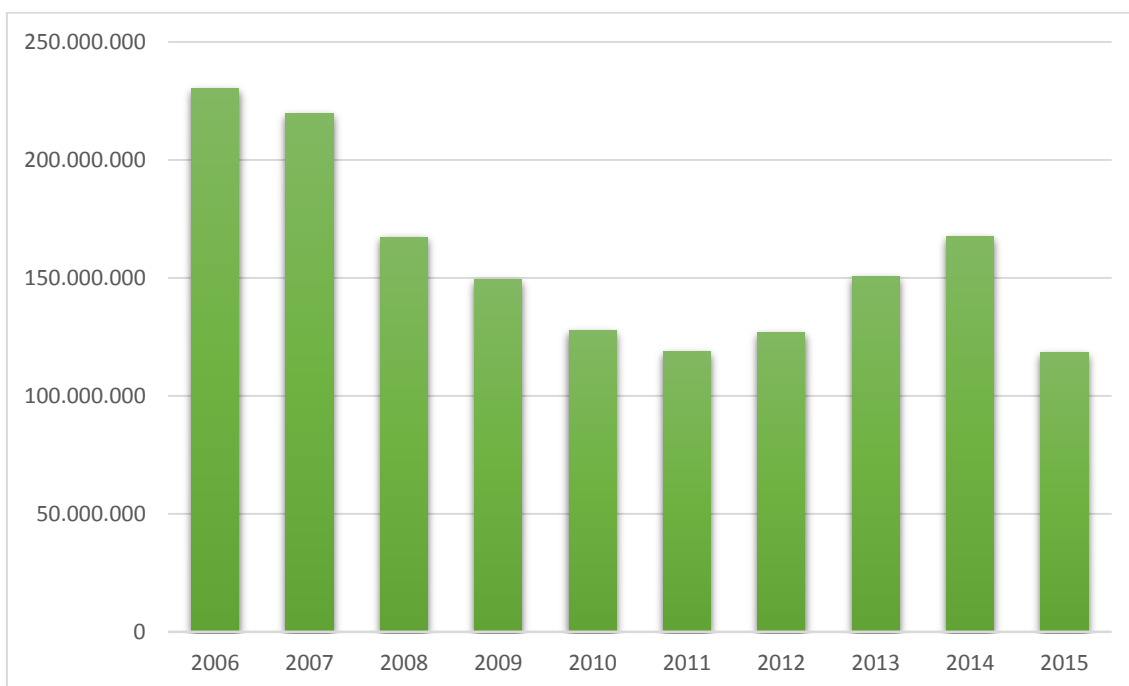
*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

**Gráfico 6.11: Base Imponible de las Cooperativas en España**



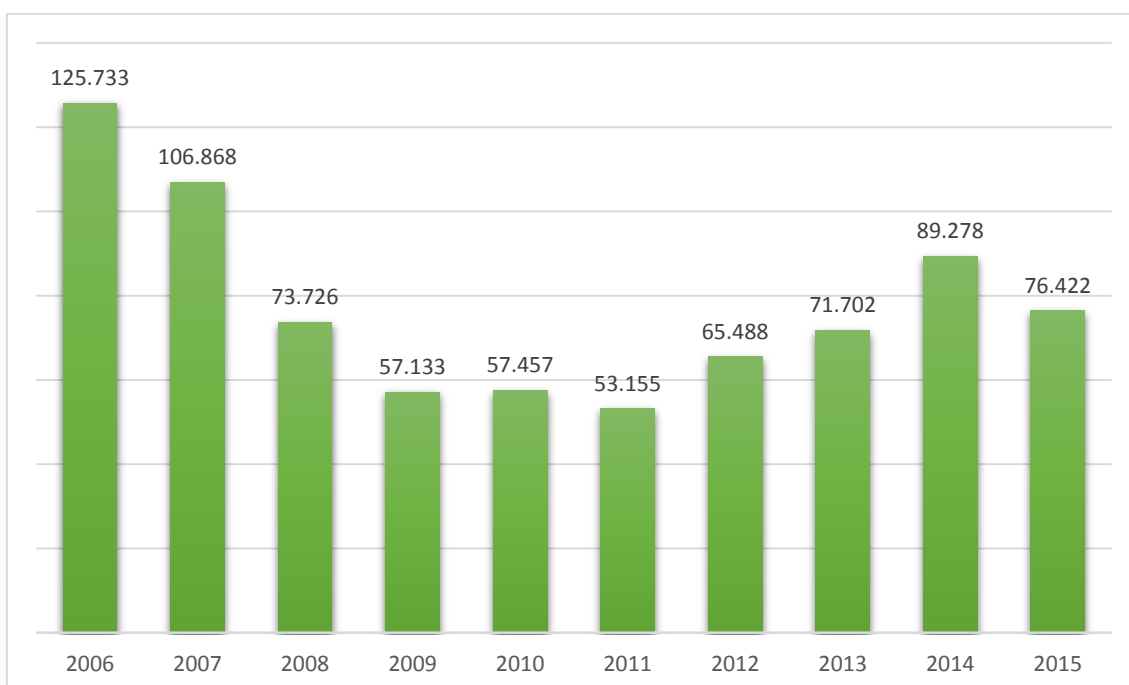
*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

**Gráfico 6.12: Base Imponible del total de empresas de España**



*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

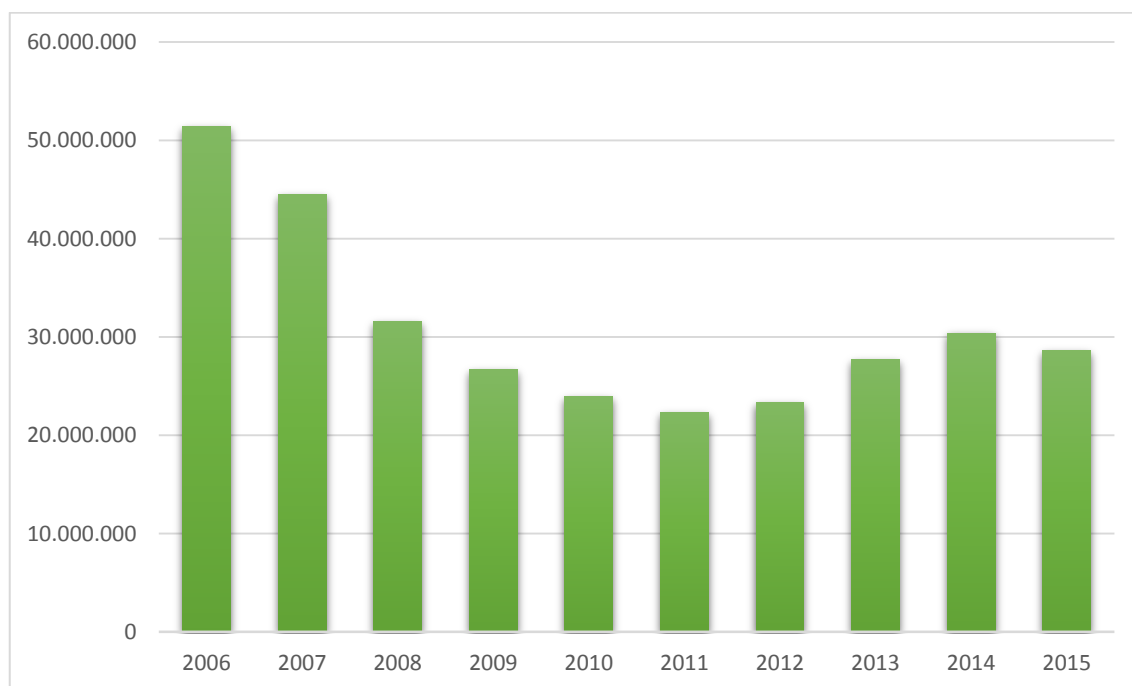
**Gráfico 6.13: Cuota Líquida Final de las Cooperativas en España**



*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*



**Gráfico 6.14:** Cuota Líquida Final del total de empresas en España



*Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*