

Perfiles fiscales de la cooperativa italiana y española: semejanzas y divergencias

Dr. Fernando MAROTTA

Doctor Europeo por la Universidad de Nápoles
Inspector de Hacienda en la Agencia Tributaria Italiana

Fecha de entrada: 17/02/2014

Fecha de aceptación: 25/04/2014

Sumario: I. Introducción. II. Aspectos generales de la cooperativa italiana. III. Los beneficios fiscales de la *cooperativa a mutualidad prevalente*. La determinación de la base imponible de la *cooperativa a mutualidad prevalente*. IV. La determinación de la base imponible de la *cooperativa a mutualidad no prevalente*. V. Aspectos generales de la cooperativa española. VI. La determinación de la base imponible: reglas para todas las cooperativas. VII. Beneficios fiscales de determinadas cooperativas 1. Concepto y régimen fiscal de cooperativa no protegida 2. Concepto y régimen fiscal de cooperativa protegida 3. Concepto y régimen fiscal de cooperativa especialmente protegida. VIII. Conclusiones. IX. Bibliografía.

Resumen:

Este artículo es una síntesis de un trabajo de investigación, el cual tenía por objeto analizar los paralelismos y divergencias existentes en la fiscalidad de las sociedades cooperativas entre las legislaciones fiscales italiana y española.

El marco teórico general muestra, por una lado, considerables parecidos en muchos aspectos, si bien existen diferencias significativas, especialmente en el campo de los beneficios fiscales.

Conforme los estándares impuestos por el legislador Europeo y el límite, a menudo muy difuso, entre los beneficios fiscales permitidos y las ayudas de Estado prohibidas, reguladas por el art. 107 TFUE, por otro lado, tiene, en los dos países, un importante peso para aprobar y/o enmendar la legislación interna, con efectos que serán analizados en los párrafos que siguen.

Palabras clave:

cooperativas, tributación, Italia, España.

Revista Vasca de Economía Social • ISSN: 1698-7446
GEZKI, n.º 11, 2014, 143-163

Abstract:

This paper is the synthesis of a research work which covered the Italian and Spanish tax legislation on cooperatives and it was mainly driven by the ambition to draw parallels and divergences between two jurisdictions.

The general framework shows, on the one hand, in many aspects, considerable similarities, despite the existence of significant differences, especially in the field of tax relief.

Compliance with the standards imposed by the European legislator and the borderline, often very thin, between allowed tax benefit and prohibited State aid, according to art. 107 T.F.U.E., on the other hand, had, in both countries, a strong weight to approve and/or amend internal legislation with effects that will be examined in the following paragraphs.

Keywords:

cooperatives, taxation, Italy, Spain.

laburpena:

Lan honetan jaso dugu kooperatiben italiar eta espainiar legediari buruzko ikerketa baten laburpena, eta helburu nagusia izan da bi araubideen arteko antzekotasun eta desberdintasunak azaltzea.

Alde batetik, araubide orokorrak antzekotasun handiak ditu, hainbat gaietan. Baina garrantzitsuak dira ere desberdintasunak, batez ere kenkari fiskalen arloan.

Arazoa da Europako legegileak jarritako baldintzak betetzen diren ala ez, non dagoen muga, sarritan oso fina, legezko onura fiskalen eta debekaturiko estatuko laguntzen artean, Europako Batasunako Funtzionamendu Tratatuako (EBFT) 107 artikulua araberan. Bi herrialdeetan, arazo horrek pisu handia du barne araudia onartzeko edo aldatzeko orduan, eta horren eragina ondoko testuan aztertuko dugu.

Hitz Gakoak:

kooperatibak, fiskalitatea, Italia, Espainia.

I. Introducción

El objetivo de este trabajo es analizar los paralelismos y divergencias existentes en la fiscalidad de las sociedades cooperativas entre las legislaciones fiscales italiana y española.

La necesidad de respetar en el ámbito interno las normas dictadas por la Unión Europea, —en concreto la normativa reguladora de las ayudas de Estado, prohibidas en base al artículo 107 TFUE⁴— han provocado importantes cambios en el seno de ambas legislaciones, reformas éstas que han tenido un diferente calado en el régimen jurídico fiscal aplicable a las sociedades cooperativas.

La cooperativa italiana, que nace como un modelo societario muy protegido fiscalmente respecto a la sociedad con finalidad de lucro, ha visto como en la última década, en cumplimiento de tales normas europeas, se reducían drásticamente tanto el número como la intensidad de las ventajas fiscales que a tales entidades les eran reconocidas.

El artículo 12 de la Ley 907/1977, de 16 de diciembre, —que prevé no gravar los beneficios netos de balance que hubiesen sido destinados a reserva irrepartible— y los artículos 10 y 11 del DPR 601/1973, de 29 de septiembre —que permiten una exención en la base imponible tanto para las cooperativas agrícolas como para las cooperativas de trabajo asociado— han ido perdiendo gradualmente su fuerza. Esto ha sido como consecuencia directa de una serie de leyes aprobadas, so pretexto de adecuar el régimen de las cooperativas a los principios europeos, pero con la específica finalidad de afrontar las necesidades de recaudación por parte del Estado.

El régimen fiscal aplicable a la cooperativa española, aún constituyendo también un modelo especial y protegido respecto al régimen fiscal general del Impuesto sobre Sociedades⁵, nos ofrece un conjunto de beneficios fiscales más reducido que el que afecta a las cooperativas italianas.

Si acudimos a la Ley española 20/1990 de 19 de diciembre, que regula el régimen fiscal aplicable a las cooperativas, no observamos en ella ninguna norma que establezca algún tipo de exención en la base imponible o de no gravar los beneficios, permitiendo, únicamente, que se aplique en el ámbito de las cooperativas protegidas y especialmente protegidas, un tipo de gravamen reducido respecto al general para los resultados cooperativos, es decir, aquellos resultados que las cooperativas obtienen de las operaciones que realizan con sus propios socios. De este gravamen reducido gozan actualmente todas las PYMES, por lo que, a efectos prácticos no vemos ninguna ventaja específica para las cooperativas.

Muy al contrario, para obtener dicho beneficio fiscal la cooperativa, ha de pagar un precio muy elevado, porque su concesión está subordinada a la existencia de una contabilidad separada para las operaciones que realizan con los socios y las operaciones que realizan con terceros.

⁴ Tratado Fundacional de la Comunidad Europea

⁵ Sobre el mismo cfr. ARANA LANDÍN, S.: *Régimen fiscal de las cooperativas*, UPV/EHU, Bilbao 2012.

La obligación de contabilidad separada es interpretada por una inmensa mayoría de la doctrina como un plus muy gravoso para la cooperativa, llegando a ser considerada como una de las causas que han impedido el desarrollo económico de la misma, por lo que no son pocas las voces que se alzan pidiendo una reforma inmediata que establezca la supresión de tal obligación.

Conviene subrayar que en la legislación italiana —en la que no existe actualmente una obligación jurídica de contabilidad separada más allá de las escasas indicaciones que los administradores tienen que presentar en la relación de la gestión (a fin de documentar la finalidad mutualística y condición de prevalencia en la cooperativa, artículo 2545 C.C.)— se ha exigido, sin embargo, una modificación normativa que previera la contabilidad separada para hacer la gestión de la cooperativa más transparente y evitar las frecuentes e indebidas confusiones entre retornos cooperativos y dividendos, en razón del distinto tratamiento tributario reservado a cada uno de ellos.

Se podría aplicar perfectamente a esta situación el modismo latino, *nemo profeta in patria*.

Volviendo a la cuestión de la posible compatibilidad o no de los beneficios fiscales concedidos a las cooperativas con la prohibición europea de ayudas de Estado, y teniendo en cuenta que en la actualidad, la cooperativa española presenta menos beneficios que los otorgados por la legislación fiscal a la cooperativa italiana, nos parece paradójica y contradictoria la Decisión de la Comisión Europea, de 15 de diciembre de 2009, que otorga la consideración de ayuda de Estado a la medida contenida en el Decreto Ley 10/2008 del Gobierno español, que autorizaba a las cooperativas agrícolas que respetaran determinadas reglas, a vender gasóleo de tipo B no solo a los socios, sino también a terceros. Efectivamente, tal y como señala la profesora ARANA: «*En nada se parecen los presupuestos de base e incluso los razonamientos de esta primera Decisión con respecto a la Decisión de 14 de diciembre de 2009*»⁶.

*Paradójica*⁷, si tenemos en cuenta que en relación a la gestión con terceros en el ámbito de la imposición directa, las cooperativas españolas no gozan de ningún beneficio fiscal; contradictoria si la ponemos en relación por ejemplo, con la sentencia de la Corte Europea de Justicia de 8 de septiembre de 2001, que ha dictado para las cooperativas italianas de producción y de trabajo, en lo que respecta al beneficio fiscal previsto en el artículo 11 del D.P.R. 601/73, la aplicabilidad del artículo 107 TFUE.

Hemos de tener en cuenta que el beneficio fiscal regulado en el artículo 11 DPR 601/73 se ha visto reducido en los últimos años; años

⁶ Vid. ARANA LANDÍN, S.: *Régimen Fiscal*.op. cit., pág. 205.

⁷ Vid. ARANA LANDÍN, S.: *Régimen Fiscal*, op. cit., pág. 211: «*Resulta hasta extraño que se trate de la decisión de un mismo asunto, ya que donde antes no se apreciaba ni siquiera la existencia de una ventaja, ahora se asume y se entiende que resulta selectiva, sin posibilidad de excepción...*».

éstos en los que el impacto de esta reducción se ha hecho más evidente, tanto desde el punto de vista de los ingresos fiscales como de la eventual diferencia con otros tipos societarios, máxime si lo relacionamos con la medida contenida en el Decreto Ley 10/2008 dictado por el Gobierno español.

II. Aspectos generales de la cooperativa italiana

La reforma del derecho societario italiano⁸, que ha venido a modificar el Título VI del Código Civil, ha establecido dentro del concepto general de sociedad cooperativa —caracterizada por el común denominador de la mutualidad—, dos clases de cooperativas: la cooperativa a mutualidad prevalente y las cooperativas a mutualidad no prevalente⁹.

Esta diferenciación, que se hace desde un punto de vista mercantil, tiene importantes consecuencias de carácter fiscal. De hecho, el Código Civil¹⁰ dispone que la mayoría de las ventajas fiscales previstas en leyes especiales se apliquen exclusivamente a las cooperativas a mutualidad prevalente, mientras que las cooperativas a mutualidad no prevalente gozan de beneficios muy limitados.

Los elementos esenciales que caracterizan las cooperativas a mutualidad prevalente se concretan en los siguientes criterios, que los administradores tienen que documentar en la Memoria del Balance:

- a) La previsión obligatoria de algunas cláusulas estatutarias que limitan la distribución de los beneficios y de las reservas a los socios (criterios subjetivos de prevalencia);
- b) La actividad de la sociedad tiene que desarrollarse con mayor intensidad y de forma preferente a favor de los socios. Sustancialmente se considera prevalente la mutualidad cuando las operaciones con los socios superan el 50% del total de las operaciones efectuadas por la sociedad (criterio objetivo de prevalencia).

La cooperativa pierde la calificación de sociedad a mutualidad prevalente si durante dos ejercicios sucesivos no respeta el criterio objetivo, o si elimina de sus estatutos las cláusulas indicadas en el punto a) anterior.

⁸ Introducida con el D.L.G.S. 17 de enero de 2003 n.º 6.

⁹ INGROSSO, M.: *Le Cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, Giappichelli 2011, págs. 15-28.

¹⁰ Artículo 223 duodecies coma 6 disp. Act. Código Civil.

III. Los beneficios fiscales de la *cooperativa a mutualidad prevalente*. La determinación de la base imponible de la *cooperativa a mutualidad prevalente*

Para las cooperativas a mutualidad prevalente está prevista una serie de normas específicas que establecen, por un lado, un techo mínimo de beneficios que han de ser necesariamente gravados, y por otro, un conjunto de ventajas consistentes en el no gravamen de una parte de los beneficios si se destinan a reservas irrepartibles; en la eliminación del llamado «efecto impuesto sobre impuesto» y en la limitación de la eficacia de los estudios de sector¹¹.

LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE LA COOPERATIVA A MUTUALIDAD PREVALENTE

1) *Beneficios gravados*

A partir de 2012 las cooperativas a mutualidad prevalente tienen que gravar en cualquier caso dentro de la base imponible del Impuesto sobre la renta de las Sociedades(en adelante IRES):

- I. Una cuota mínima de beneficios netos en un porcentaje distinto según el sector al que pertenezca la cooperativa;
- II. Una cuota igual al 10% de los beneficios destinados al fondo de reserva obligatoria (FRO). Considerando que la cuota de reserva obligatoria es igual al 30% de los beneficios anuales (art. 2545-quater c.c.) la cooperativa tiene que gravar un ulterior 3% de dichos beneficios netos.

En la tabla siguiente se indican los porcentajes de beneficios que tienen que ser gravados a partir de 2012 para las diversas categorías de cooperativas con la comparación de los porcentajes aplicados.

Sector Cooperativo	Hasta el 31/12/2011 (art. 1, c. 460, L. 311/2004)	Desde el 1/1/2102 (art. 2 c. 36-bis y 36-ter D.L. 138/2011)		
	% beneficios netos	% beneficios netos	10% reserva obligatoria	Cuota de beneficios no gravados
Consumo	55	65	3	32
Social	0	0	3	97

¹¹ INGROSSO, M.: *Le Cooperative... op. cit.*, págs. 139-178

Agrario y de la pesca	20	20	3	77
Otras cooperativas (vivienda, trabajo etc.)	30	40	3	57

2) *Beneficios no gravados*

Después de haber individualizado la cuota mínima de beneficios gravados, la cuota restante de beneficios netos puede gozar de ventajas específicas que le permitan su exclusión de la base imponible a condición de que los beneficios sean destinados a:

- Reservas irrepartibles, con prohibición absoluta de distribución entre los socios en cualquier forma y momento, ya sea durante la vida de la sociedad, ya sea en el momento de su disolución (artículo 12 L. 904/77);
- Fondos mutualísticos con una cuota igual al 3% (artículo 11 coma 90 L. 59/92).
- Aumento gratuito del capital social en los límites consentidos (artículo 7 coma 3 L. 59/92).

Por lo que concierne a los beneficios dirigidos a nutrir las reservas irrepartibles, se trata tanto de los beneficios destinados a la reserva obligatoria, en la medida mínima del 30% (artículo 2545 quater C.C.) como de los beneficios posteriormente destinados a otras reservas facultativas irrepartibles. El uso de las reservas para cubrir las pérdidas está perfectamente permitido y no comporta la pérdida de los beneficios fiscales, siempre y cuando no dé lugar a distribución de beneficios hasta que las reservas no hayan sido reconstituidas (artículo 3 L. 28/99)¹².

Por lo que respecta a los retornos cooperativos a los socios, la praxis ministerial ha aclarado que su deducibilidad de la base imponible se admite siempre, independientemente del gravamen de la cuota mínima de beneficios¹³.

En particular, si las sumas deliberadas como retornos no se consideran como gasto deducible en el momento de la aprobación del balance y de la

¹² Pongamos por ejemplo el caso de una cooperativa de viviendas, cuya cuota mínima de beneficios netos gravados es igual al 43%. De esto deriva que podría resultar excluida de la base imponible una cuota mínima de beneficios netos igual a:

- 27% destinado a reserva obligatoria al neto del gravamen del 10% (art. 6 párrafo 1 D.L. 63/2002, modificado por el art. 2 párrafo 36 ter D.L. 138/2011);
- 3% destinado a los fondos mutualísticos (art. 11 L. 59/92);
- La cuota restante del 27% no resultará gravada si se destina a reserva irrepartible facultativa (art. 12 L. 904/77) o a la revalorización gratuita de las cuotas o de las acciones (art. 7 L. 59/92).

¹³ Circ. A.E. 9 de abril de 2008, 35/E).

repartición del beneficio neto, la cooperativa puede efectuar una corrección negativa (diferencia permanente negativa) al resultado contable en la declaración de la renta. En cambio, si los retornos cooperativos figuraran en el balance contable como gasto deducible no se deberá realizar ninguna corrección del resultado contable.

3) Eliminación del efecto «impuesto sobre impuesto»

Los impuestos sobre la renta (créditos de impuesto) que obedecen a normas de ajustes con corrección positiva del resultado contable, se excluyen de la base imponible con la condición de que la consiguiente corrección negativa del resultado contable produzca un beneficio o un mayor beneficio, que deberá ser destinado a reservas irrepartibles. La ventaja, por lo tanto, no se aplica en caso de distribución de beneficio a los socios.

La corrección negativa realizada para la eliminación del llamado efecto «impuesto sobre impuesto» tiene que ser proporcional a la cuota de beneficios no gravada por la aplicación de las ventajas que excluyen de la base imponible una cuota de beneficio destinada a reservas irrepartibles.

En la práctica, una cooperativa calcula de forma preventiva el IRES que se incluirá en el balance, en igual medida a la que se deberá declarar, según los esquemas que siguen que se refieren a una cooperativa de trabajo asociado con un cuota de beneficio gravada obligatoriamente por el 43% y, en consecuencia, un cuota no gravada por el 57%:

Cálculo IRES en el balance	
Resultado contable ante de impuestos	1000,00
Diferencias positivas por gastos no deducibles	800,00
Dif. ^a positiva por gravamen 10% FRO (10% de 300)	30,00
Dif. ^a negativa por FRO (30% de 1.000)	300,00
Dif. ^a negativa por destinación a fondos mutualísticos (3% de 1.000)	30,00
Dif. ^a negativa de excedente residuo destinado a otra reserva irrepartible (27% de 1.000)	270,00
Dif. ^a negativa por retornos cooperativos	400,00
Base imponible IRES	830,00
Cuota íntegra = B.I. × 27,5% (tipo de gravamen único del IRES)	228,25
Resultado del ejercicio (beneficio neto)	771,75

Determinación IRES en declaración de la renta	
Beneficio neto	771,75
Diferencias positivas por gastos no deducibles	800,00
Dif. ^a positiva por gravamen 10% FRO (10% de 300)	30,00
Dif. ^a positiva por IRES	228,25
Dif. ^a negativa por FRO (30% de 1.000)	300,00
Dif. ^a negativa por destinación a fondos mutualísticos (3% de 1.000)	30,00
Dif. ^a negativa de excedente residuo destinado a otra reserva irrepartible (27% de 1.000)	270,00
Dif. ^a negativa por retornos cooperativos	400,00
Dif. ^a negativa por eliminación del efecto «impuesto sobre impuesto» (57% de 228,25)	130,25
Base imponible IRES	830,00
Cuota íntegra = B.I. × 27,5% (tipo de gravamen único del IRES)	228,25

IV. La determinación de la base imponible de la *cooperativa a mutualidad no prevalente*

Las cooperativas que no tienen el carácter de la mutualidad prevalente gozan de menores beneficios fiscales respecto a las cooperativas a mutualidad prevalente. Para este tipo de sociedad se excluye de la base imponible una cuota de beneficios netos igual al 27%. Se trata de los beneficios destinados a la reserva obligatoria —el 30%— de los que el 10% tienen que ser gravado después de la reforma introducida por el artículo 2 coma 36-ter del D.L. 138/2011¹⁴.

También para las cooperativas a mutualidad no prevalente se excluye de la base imponible la cuota de beneficios destinada a los fondos mutualísticos y a los retornos cooperativos, según las condiciones y modalidades explicadas para la cooperativa a mutualidad prevalente.

El esquema de cálculo del IRES es el siguiente:

¹⁴ INGROSSO, M.: *Le Cooperative... op. cit.*, págs. 178-180.

Esquema de cálculo del IRES	
Resultado contable ante de impuestos	1000,00
Diferencias positivas por gastos no deducibles	800,00
Dif. ^a positiva por gravamen 10% FRO (10% de 300)	30,00
Dif. ^a negativa por FRO (30% de 1.000)	300,00
Dif. ^a negativa por destinación a fondos mutualísticos (3% de 1.000)	30,00
Base imponible IRES	1500,00
Cuota íntegra = B.I. × 27,5% (tipo de gravamen único del IRES)	412,50
Resultado del ejercicio (beneficio neto)	587,50

V. Aspectos generales de la cooperativa española

Desde 1990 hasta nuestros días, la sociedad cooperativa española ha experimentado grandes cambios en su regulación sustantiva, cambios que afectan fundamentalmente a elementos básicos definitorios de estas sociedades y que se unen a los acaecidos en el entorno político y legislativo.

En efecto. Hemos asistido en los últimos años a la regulación de la sociedad cooperativa europea (SCE), a la evolución legislativa de otros países europeos y a importantes reformas en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este contexto, el régimen fiscal previsto para las sociedades cooperativas en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre de 1990 (en adelante LRFC) ha sufrido pocas modificaciones¹⁵.

Las escasas modificaciones experimentadas han sido consecuencia de diversos factores. En algunas ocasiones, de la necesaria adaptación a la nueva regulación del régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Ejemplo de ello es la ampliación del plazo de compensación de cuotas negativas de cinco a quince años.

En otras ocasiones, han sido consecuencia de los cambios introducidos por la legislación sustantiva, como ocurre con la pérdida de la condición de protegida para aquellas cooperativas que opten por la contabilización conjunta prevista por algunas leyes sustantivas, o con la inclusión entre las especialmente protegidas de las cooperativas integrales siempre y cuando, respecto a todas y cada una de sus actividades, cumplan los requisitos exigidos

¹⁵ MONTERO SIMÓ, M.: «El régimen fiscal de la sociedades cooperativas: cuestiones en revisión» en *Revista Española de Derecho Financiero*, Julio-Septiembre 2007.

para ser cooperativas especialmente protegidas. Otro supuesto es el de los cambios experimentados en la Ley de Cooperativas de Euskadi, que en el artículo 85 reconoce la transformación de sociedad cooperativa en sociedad civil o mercantil, pero condicionándolo a la existencia de una causa objetiva que justifique el recurso a esta modificación estructural. Con este requisito se trata, como señala la Prof. BAHÍA ALMANSA, «de dar un salto importante hacia la admisibilidad de este tipo de transformaciones, pero con precaución, a fin de evitar abusos en el uso de esta figura, y como señala la propia Exposición de Motivos «evitar que la transformación de cooperativas llegue a diluir o incluso a desnaturalizar la esencia cooperativista»».¹⁶

Respecto a los beneficios fiscales, las modificaciones han sido mínimas; a los previstos en la Ley de 1990 se ha añadido la bonificación del 80% de la cuota del Impuesto sobre Sociedades aplicable a cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra calificadas de explotaciones prioritarias.

Un aspecto importante del régimen fiscal que configura la LRFC es el doble nivel de protección fiscal otorgado a las cooperativas, mediante el que se concede máxima protección a aquellas cooperativas que realicen determinadas actividades (agricultura, pesca) o que asocien a un colectivo de escasa capacidad económica (consumidores y usuarios y trabajadores)¹⁷.

VI. La determinación de la base imponible: reglas para todas las cooperativas

Las características y la regulación social específica de las cooperativas suponen la existencia de unas normas técnicas de ajuste a los términos de las normas tributarias¹⁸.

El régimen tributario de las sociedades cooperativas calificadas sin ánimo de lucro es el establecido en la Ley 20/1990 del Régimen Fiscal de las cooperativas (LRFC). La Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) mantiene la vigencia del régimen regulado en la LRFC.

Estas normas, que no constituyen beneficio fiscal alguno, son de aplicación a todas las cooperativas constituidas e inscritas en el Registro de Sociedades Cooperativas del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales regulado

¹⁶ BAHÍA ALMANSA, B.: «Una aproximación a la fiscalidad de la transformación en el seno de las sociedades cooperativas», en *Revista Vasca de Economía Social-GEZKI*, núm. 6, pag. 99.

¹⁷ PERIS GARCÍA, P. y GOMES SANTOS, J.: «La fiscalidad de la integración cooperativa en España y Portugal», en *Integración empresarial cooperativa: posibilidades, ventajas e inconvenientes*, Coord. Rui Namorado *et al.*, 2003, págs. 59-104.

¹⁸ Vid. ARANA LANDÍN, S., *Régimen...*, *op. cit.*, págs. 95 y ss.

por el artículo 109 de la ley 27/1999, de Cooperativas (LCOOP), siempre que no hayan sido descalificadas y, en su caso, a sus socios y asociados (socios colaboradores).

La regulación fiscal se realiza con autonomía del régimen jurídico sustantivo (general) de las cooperativas. Este régimen sustantivo está contenido, por una parte, en la LCOOP y en la Ley 13/1989, de Cooperativas de Crédito, ambas estatales, pero aplicables en aquellas Comunidades Autónomas que carecen de regulación propia sobre el tema y a las cooperativas que desarrollan sus actividades en varias Comunidades Autónomas.

Por otra parte, y ya en el ámbito autonómico, rigen las leyes propias de cada Comunidad Autónoma.

La determinación de la base imponible de las sociedades cooperativas en el IS, exige la consideración, de forma separada, de los resultados cooperativos y extracooperativos, ya que ambos tendrán un régimen fiscal sustancialmente diferente en el momento de la liquidación del impuesto¹⁹.

Los *resultados cooperativos* provienen de los rendimientos de la actividad cooperativizada, de las operaciones realizadas por una cooperativa y sus socios para el desarrollo de sus fines sociales. Se determinan por la diferencia entre ingresos cooperativos y gastos específicamente deducibles, minorada adicionalmente en un porcentaje que se corresponde con los gastos generales de la cooperativa, imputados con criterios fundados²⁰. De este resultado se destinará a dotar —al menos en un 20%— el Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) y en un 5% el Fondo de Educación y Promoción (FEP)²¹.

Al resultado así obtenido hay que añadir o sustraer los ajustes —positivos o negativos— por valoración a precio de mercado de las operaciones de la cooperativa con sus socios, y otros ajustes del Impuesto sobre Sociedades, y sustraer —también el 50%— de la dotación obligatoria al Fondo de

¹⁹ ALONSO RODRIGO, E.: *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Generalitat de Catalunya Departament de Treball, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, 2001, págs. 150 y ss.

ALONSO RODRIGO, E.: «Reflexiones sobre las posibles implicaciones fiscales de la nueva legislación cooperative», en *Boletín Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, vol. 1, núm. 32, 1999, págs. 293-309.

BARCELÓ RICO-ABELLO, G. y ÁLVAREZ DE NEYRA, G.: *Regímenes fiscales especiales en el Impuesto sobre sociedades*, Colex, 1996.

²⁰ MONTERO SIMÓ, M.: *Análisis jurídico tributario de la sociedad cooperativa*, Ed. Descleé De Brouwer y ETEA, Bilbao, 2005.

²¹ HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «Algunas adaptaciones necesarias y urgentes para el régimen fiscal de las cooperativas» en *Actas del 27 Congreso Internacional CIRIEC - Sevilla 22-24 de septiembre 2008*.

Reserva obligatorio (FRO) y de la dotación al Fondo de Educación y Promoción (si no está contabilizado como gasto).

Los *resultados extracooperativos* provienen de la actividad realizada por la cooperativa con terceros no socios, o de aquellos que son ajenos al fin de la actividad económica realizada por la cooperativa²². Se consideran como tales los rendimientos extracooperativos y los incrementos de patrimonio²³.

Para calcular la base imponible de los resultados extracooperativos hay que añadir los rendimientos extracooperativos —que se obtienen sumando algebraicamente los ingresos cooperativos y los gastos específicos cooperativos más un porcentaje de los gastos generales— a los incrementos y disminuciones de patrimonio. De este resultado se destinará a dotar al menos en un 50% el Fondo de Reserva Obligatorio (FRO).

Al resultado así obtenido hay que incrementar o deducir los ajustes positivos o negativos del IS y sustraer, al final, el 50% de la dotación obligatoria al Fondo de Reserva obligatorio (FRO)²⁴.

Una vez determinada la base imponible del ejercicio, se continúa el proceso liquidatorio del impuesto según el esquema general del IS, teniendo en cuenta las particularidades que se indican a continuación relativas a la cuota íntegra, a la compensación de pérdidas y a las deducciones de la cuota.

El artículo 23 LRFC establece que la cuota íntegra es la suma algebraica resultante de multiplicar cada tipo de resultados —cooperativos y extracooperativos—, tanto positivos como negativos, por el tipo de gravamen correspondiente. La cuota íntegra vendrá determinada, por tanto, por la suma de la cuota (positiva o negativa) procedente de los resultados cooperativos y de la cuota (positiva o negativa) originada por los resultados extracooperativos.

En el caso de las cooperativas se aplican distintos tipos de gravamen en función de cuál sea la naturaleza de los resultados según el siguiente esquema:

²² ALGUACIL MARÍ, M.P.: «Régimen Tributario I y II» en *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, Coord. G. FAJARDO GARCÍA, Tirant monografías 738, Valencia 2011, págs. 191-226

ALGUACIL MARÍ, M.P.: «Beneficios tributarios de las cooperativas tras la Ley estatal 27/1999» en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* Vol. 51, n.º 262, 2001, págs. 915-986.

²³ HINOJOSA TORRALVO, J.J.; «Algunas adaptaciones», *op. cit.*, pág. 3.

²⁴ GARCÍA CALVENTE, Y. y RUIZ GARIJO, M.: «Cooperativas, régimen tributario actual en el Ordenamiento español», en la obra *Fiscalidad de las entidades de la economía social*, Dir. R. CALVO ORTEGA, Navarra, Thomson-Cívitas, 2005.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «El Régimen tributario de las cooperativas en España. Aspectos generales», en *Revista Vasca de Economía social*, número 4 (2008), págs. 41-77.

	Coop. protegida	Coop. especialmente protegida	Coop. de crédito y cajas rurales	Coop. no protegida
Resultado Cooperativo	20%	20%	25%	30%
Resultado Extracooperativo	30%	30%	30%	30%

Una particularidad importante en el IS de las cooperativas, es que la compensación de bases imponibles negativas en un ejercicio, no se realiza contra las bases imponibles positivas de ejercicios posteriores. La compensación se realiza con las cuotas íntegras de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. Este procedimiento sustituye a la compensación de bases imponibles negativas previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) que, en consecuencia, no se aplica a las cooperativas²⁵.

Una vez calculada la cuota íntegra se practicarán las deducciones y bonificaciones que procedan según lo establecido en el IS para el régimen general, sin más excepciones que las contempladas en la LRFC.

VII. Beneficios fiscales de determinadas cooperativas

En el presente apartado se examinarán algunos de los principales aspectos fiscales de determinadas tipologías de cooperativas²⁶.

1. Concepto y régimen fiscal de cooperativa no protegida

Por interpretación *sensu contrario* del artículo 6 LRFC, tienen esta consideración las entidades que no se ajustan a los principios y disposiciones de la LCOOP o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas, así como aquellas que incurran en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida contempladas en el artículo 13 LRFC.

²⁵ BARBERENA BELZUNCE, I.: *Sociedades Cooperativas, Anónimas Laborales y Agrarias de Transformación. Régimen Fiscal*, Aranzadi, Pamplona, 1992.

²⁶ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «El Régimen tributario...» *op. cit.*

Las cooperativas no protegidas tributan en el IS al tipo de gravamen general por la totalidad de sus resultados, aplicando siempre las reglas especiales tributarias del IS²⁷.

2. Concepto y régimen fiscal de cooperativa protegida

Se consideran cooperativas protegidas, ex art. 6 LRFC, las 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 Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran en ninguna de las causas (de exclusión) previstas en el artículo 13» o no contabilicen separadamente las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios.

Las principales tipologías de cooperativas protegidas de primer grado son las siguientes: cooperativas de viviendas; cooperativas de servicios; cooperativas de transportistas; cooperativas de seguros; cooperativas sanitarias; cooperativas de enseñanza; cooperativas de crédito.

El régimen fiscal de las cooperativas protegidas se aplica automáticamente, siempre que los resultados de la actividad cooperativa sean positivos, sin precisar autorización administrativa previa, ex artículo 13 LRFC.

En la aplicación del IS se diferencian dos tipos impositivos según que la base imponible, positiva o negativa, derive de uno u otro resultado. La base que corresponde a los resultados cooperativos se grava al tipo del 20%, mientras que la base que corresponde a los resultados extracooperativos se grava al tipo del 30%.

Además, las cooperativas protegidas podrán aplicar la libertad de amortización a los elementos del activo fijo nuevo amortizable que se adquieran en el plazo de tres años contados a partir de la fecha de la inscripción en el Registro de Cooperativas correspondiente. La cantidad fiscalmente deducible —una vez practicada la amortización anual de ejercicio, que no puede ser inferior a la amortización mínima establecida a efectos fiscales—, no podrá exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos

²⁷ LLOBREGAT HURTADO, M. L.: *Mutualidad y empresas cooperativas*, J.M. Bosch Ed., Barcelona, 1990.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: *Las cooperativas y su régimen tributario, análisis de la Ley 20/90 de 19 de diciembre sobre régimen fiscal de las cooperativas*, Edilex, Las Rozas (Madrid), 1994.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. et al.: *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Iustel Publicaciones, Madrid, 2006.

una vez descontadas las aplicaciones al fondo de reserva obligatorio y las participaciones del personal asalariado.²⁸

3. *Concepto y régimen fiscal de cooperativa especialmente protegida*

Son cooperativas especialmente protegidas, ex artículo 34 LRFC aquellas que, siendo protegidas y de primer grado, están incluidas en alguno de los tipos siguientes:

- Cooperativas de trabajo asociado²⁹;
- Cooperativas agrarias;
- Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra;
- Cooperativas del mar;

²⁸ En el ejemplo siguiente se determina la base imponible de una cooperativa protegida que obtiene unos resultados cooperativos en el ejercicio 2013 de 35.000 euros y extracooperativos de 10.000 euros. Se supone que ha realizado inversiones en activos fijos nuevos por 10.000 euros a principios del ejercicio (coeficiente de amortización 12%). De los resultados cooperativos se destina un 20% al fondo de reserva obligatorio y un 10% al fondo de educación y promoción, mientras la totalidad de los resultados extracooperativos se destina al fondo de reserva obligatorio.

Resultados cooperativos	35.000
Fondo de reserva obligatorio $[(35.000 \times 0,20)] \times 0,50$	- 3.500
Fondo de educación y promoción	- 3.500
Libertad de amortización $(10.000 - 1.200)$	- 8.800
Base imponible al 20%	19.200
Resultados extracooperativos	10.000
Fondo de reserva obligatorio $(10.000 \times 0,50)$	- 5.000
Base imponible al 30%	5.000
Cuota íntegra: $19.200 \times 0,20 = 3.840$	
$5.000 \times 0,30 = 1.500$	5.340

²⁹ Fiscalmente se asimila a cooperativa de trabajo asociado cualquier otra que, conforme a sus estatutos, adopte dicha forma, rigiendo también para ellas las disposiciones correspondientes a esta clase de cooperativas (art. 8.4 LRFC). Perdería la condición de cooperativa especialmente protegida una cooperativa de trabajo asociado, con 6 socios trabajadores, que planteara contratar una plantilla media de 30 trabajadores eventuales por un período aproximado de 18 meses, por superar el número máximo de trabajadores asalariados autorizados (DGT CV 11/6/07) como pierde la condición de cooperativa especialmente protegida la cooperativa de trabajo asociado que asocie a una persona que no preste su trabajo personal en la misma (socio colaborador). Sobre el tema, habrá que tener en cuenta las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas con competencia en esta materia (DGT CV 8/6/09).

— Cooperativas de consumidores y usuarios³⁰.

Estas entidades, además de los beneficios fiscales reconocidos para las cooperativas protegidas, disfrutarán con carácter general de una bonificación del 50% de la cuota íntegra. La bonificación se aplicará sobre la cuota íntegra resultante después de practicar la compensación de las cuotas negativas procedentes de ejercicios anteriores³¹.

Esta bonificación será del 90% durante los cinco primeros años de actividad social en el caso de las Cooperativas de Trabajo Asociado fiscalmente protegidas que integren, al menos, un 50% de socios que sean minusválidos y que se encuentren en situación de desempleo en el momento de constituirse la cooperativa³².

Las Explotaciones agrarias asociativas prioritarias (Ley 19/1995) que se constituyan como Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra tendrán una bonificación del 80% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades.

³⁰ En ningún caso una cooperativa de viviendas puede considerarse como cooperativa de consumidores y usuarios, por lo que no tendrá la consideración de cooperativa especialmente protegida (DGT 23/9/92), ni tampoco las cooperativas de servicios (DGT 10/4/95) y no pueden equipararse las cooperativas de enseñanza a las cooperativas de consumidores, aun cuando les sean aplicables las mismas normas (DGT 16/9/05).

³¹ Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 2002.

El siguiente ejemplo prevé una cooperativa especialmente protegida que obtiene en el ejercicio 2013 unos resultados cooperativos de 60.000 € y unos resultados extracooperativos negativos de 8.000. Un 30% de los resultados cooperativos se destina al fondo de reserva obligatorio y un 10% al fondo de educación y promoción. De ejercicios anteriores tiene pendiente de compensar una cuota negativa de 2.000 €.

Resultados cooperativos	60.000
Fondo de reserva obligatorio $[(35.000 \times 0,30)] \times 0,50$	- 9.000
Fondo de educación y promoción	- 6.000
Base imponible al 20%	45.000
Resultados extracooperativos	-8.000
Base imponible al 30%	-8.000
Cuota íntegra: $45.000 \times 0,20 = 9.000$	6.600
$-8.000 \times 0,30 = -2.400$	
Cuota negativa ejercicios anteriores	-2.000
Cuota íntegra	4.600
Bonificación para cooperativa especialmente protegida (50% de la C.I.)	2.300
Cuota a ingresar	2.300

³² Disposición adicional tercera Ley 20/1990 LRF.

VIII. Conclusiones

Si queremos trazar un cuadro sinóptico global entre las dos legislaciones, podemos afirmar, sin duda, que la cooperativa italiana, —que nace como modelo muy protegido fiscalmente respecto a la sociedad con fines de lucro—, ha visto en el último decenio reducir drásticamente el número y la intensidad de los beneficios fiscales relacionados con la misma.

El artículo 12 de la Ley de 16 de diciembre de 1977 n. 907, que prevé el no gravamen de los beneficios netos del balance destinados a reserva irreparable, y los artículos 10 y 11 del D.P.R. de 29 de septiembre de 1973 n. 601, que consienten una exención del beneficio gravable, respectivamente, para las cooperativas agrícolas y para las de producción y trabajo, y que representan las ayudas fiscales más importantes en favor de las cooperativas, han perdido gradualmente su fuerza como consecuencia de la publicación de una serie de leyes sucesivas, aprobadas no sólo para adecuar el régimen de las cooperativas a los principios europeos, sino también para hacer frente a las cada vez mayores necesidades de caja por parte del Estado.

La cooperativa española, que también representa un modelo protegido con respecto al régimen ordinario del Impuesto sobre Sociedades, presenta un nivel de ayudas fiscales menos acentuado con respecto al italiano.

La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas, no prevé en su articulado formas de exención del beneficio o de no gravamen de los mismos, sino que consiente únicamente un tipo de gravamen reducido con respecto al general —para las cooperativas protegidas y para las *super* protegidas— por los resultados que éstas consiguen con sus propios socios.

Gravamen reducido del que gozan, por cierto, todas las empresas medianas y pequeñas, por lo cual no se observa ninguna protección específica para las cooperativas, pero cuya aplicación impone a la cooperativa pagar un precio mucho más alto, porque la concesión del beneficio está subordinada a la existencia de una contabilidad separada para la gestión con los socios y con terceros. La obligación de contabilidad separada se considera, por gran parte de la doctrina, una carga muy gravosa para la cooperativa y es objeto de propuesta de reforma por la misma.

En este aspecto conviene subrayar que en la legislación italiana —donde no está presente una obligación jurídica de contabilidad separada, más allá de las indicaciones que los administradores deben proporcionar en la nota integrativa o en la relación sobre la gestión para documentar respectivamente la condición de prevalencia de la cooperativa (artículo 2513 c.c.) y la obtención del objetivo mutualístico (artículo 2545 c.c.)— por varias partes de la doctrina ha sido expresada la exigencia de una modificación normativa que previera tal separación, para hacer la gestión de las coope-

rativas más transparente y evitar las muy frecuentes pero indebidas mezclas entre retornos y dividendos en razón del diferente tratamiento tributario reservado a los mismos.

Confrontando, finalmente, la determinación de la base imponible de la cooperativa italiana a mutualidad prevalente (par. 4) y de la correspondiente cooperativa española protegida (par. 8.1), es evidente cómo la ayuda que permite la deducibilidad de los retornos (esta última presente también en la legislación española) tiene en la determinación de la base imponible un efecto ciertamente de mayor decremento con respecto a la reducción de gravamen prevista en la cooperativa española limitadamente al resultado obtenido por las operaciones efectuadas con los socios. Formas de ayuda más consistentes se conceden sólo a las cooperativas que pueden gozar de formas de detracción de impuesto (par. 8.3), pero también para estas cooperativas la ayuda es eficaz sólo si existe un impuesto bruto, y por lo tanto, en cualquier caso una parte de los ingresos fiscales está en cualquier caso garantizada al Erario. Muy a menudo las cooperativas italianas, en verdad, por el efecto combinado de las ayudas generales y de las sectoriales, no tratadas en el presente artículo, no llegan ni siquiera a la determinación del impuesto bruto, deteniéndose en el paso precedente de la determinación de una base imponible negativa, aunque las reformas de la Ley 311/2004 y d.l. 138/2011 han tratado de contener tal fenómeno, tratando de garantizar, también para las cooperativas con mayor ayuda no en pérdida civilística, un nivel mínimo de imposición.

Precisamente por esto, retornando al aspecto de los perfiles de compatibilidad de las ayudas fiscales concedidas a las cooperativas con la prohibición europea de ayudas de Estado, y recordando lo anteriormente dicho de que, en el estado actual, la cooperativa española presenta ayudas menos fuertes que la italiana, parece paradójica y contradictoria la decisión de la Comisión Europea del 15 de diciembre de 2009 de considerar ayuda de Estado la medida contenida en el Decreto Ley 10/2008 que autorizaba a las cooperativas agrícolas que respetaran determinadas reglas, a vender gasóleo de tipo B no sólo a los socios, sino también a terceros.

Paradójica considerando que en relación a la gestión con terceros, al menos con referencia a la imposición directa, las cooperativas españolas no gozan de ningún beneficio; contradictoria si se relaciona, por ejemplo, con la sentencia de la Corte de Justicia Europea del 8 de septiembre de 2001, que para las cooperativas italianas ha conjurado de hecho la aplicabilidad del art. 107 T.F.U.E. con referencia a la ayuda prevista del artículo 11 del D.P.R. 601/73 para las cooperativas de producción y trabajo. Norma esta última que prevé un beneficio fiscal, aun notablemente reducido en los últimos años, de impacto ciertamente más evidente tanto desde el punto de vista de los ingresos fiscales como de la eventual dispa-

ridad con otros tipos societarios, respecto a la medida contenida en el Decreto Ley 10/2008³³

IX. Bibliografía

- ALGUACIL MARÍ, M.P. (2001): «Beneficios tributarios de las cooperativas tras la Ley estatal 27/1999», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* Vol. 51, n.º 262.
- (2011): «Régimen Tributario I y II», en *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, Coord. G. FAJARDO GARCÍA, Tirant monografías 738, Valencia.
- ALONSO RODRIGO, E. (1999): «Reflexiones sobre las posibles implicaciones fiscales de la nueva legislación cooperative», en *Boletín Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, vol. 1, núm. 32.
- (2001): *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Generalitat de Catalunya Departament de Treball, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives.
- ARANA LANDÍN, S. (2012): «La Economía Social a la vanguardia de la Responsabilidad Social de las empresas», en *Revista Vasca de Economía Social-GEZKI*, n.º 6.
- (2012): *Régimen fiscal de las cooperativas*, UPV/EHU, Bilbao.
- BAHÍA ALMANSA, B. (2010): «Una aproximación a la fiscalidad de la transformación en el seno de las sociedades cooperativas», en *Revista Vasca de Economía Social-GEZKI*, núm. 6.
- (2011): «El régimen fiscal especial de las cooperativas y su compatibilidad con la normativa sobre ayudas de Estado», en *CIRIEC-Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 22, Dic.
- BARBERENA BELZUNCE, I. (1992): *Sociedades Cooperativas, Anónimas Laborales y Agrarias de Transformación. Régimen Fiscal*, Aranzadi, Pamplona.
- BARCELÓ RICO-ABELLO, G. y ÁLVAREZ DE NEYRA, G. (1996): *Regímenes fiscales especiales en el Impuesto sobre Sociedades*, Colex.
- GARCÍA CALVENTE, Y. y RUIZ GARIJO, M. (2005): «Cooperativas, régimen tributario actual en el Ordenamiento español», en la obra *Fiscalidad de las entidades de la economía social*, Dir. R. CALVO ORTEGA, Navarra, Thomson-Cívitas.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2008): «Algunas adaptaciones necesarias y urgentes para el régimen fiscal de las cooperativas», en *Actas del 27 Congreso Internacional CIRIEC*, Sevilla 22-24 de septiembre 2008
- INGROSSO, M. (2011): *Le Cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, Giappichelli.
- LLOBREGAT HURTADO, M.L. (1990): *Mutualidad y empresas cooperativas*, J.M. Bosch Ed., Barcelona.

³³ Ver SARTI, A.: «Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato», en *Rass. Trib.* 2006; INGROSSO, M.: *Le Cooperative e le nuove...*, *op. cit.*, págs. 315-336.

- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. (1994): *Las cooperativas y su régimen tributario, análisis de la Ley 20/90 de 19 de diciembre sobre régimen fiscal de las cooperativas*, Edilex, Las Rozas (Madrid).
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. et al. (2006): *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Iustel Publicaciones, Madrid.
- MERINO JARA, I. (2009): «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado», en *CIRIEC-Revista de economía pública, social y cooperativa*, núm. 66, Oct.
- MONTERO SIMÓ, M. (2005): *Análisis jurídico tributario de la sociedad cooperativa*, Ed. Desclee De Brower y ETEA, Bilbao.
- (2007): «El régimen fiscal de las sociedades cooperativas: cuestiones en revisión» en *Revista Española de Derecho Financiero*, Julio-Septiembre.
- PERIS GARCÍA, P. y GOMES SANTOS, J. (2003): «La fiscalidad de la integración cooperativa en España y Portugal», en *Integración empresarial cooperativa: posibilidades, ventajas e inconvenientes*, Coord. RUI NAMORADO et al.
- SARTI, A. (2006): «Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato», en *Rass. Trib.*
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2008): «El Régimen tributario de las cooperativas en España. Aspectos generales», en *Revista Vasca de Economía social-GEZKI*, número 4.