



**Universitat de les
Illes Balears**

Universidad de las Islas Baleares
Grado Administración y Dirección de Empresas

Trabajo Final de Grado
Tributación de las Cooperativas

Alumna: Laura BernatColl
Tutora: M^o Antonia Truyols Martí
Año 2013

ÍNDICE

1. Resumen.....	3
2. Introducción.....	4
3. Objetivos del trabajo.....	4
4. Metodología.....	4
5. Desarrollo del trabajo.....	5-27
A) Antecedentes.....	5
B) Clases de cooperativas.....	6-10
1. Cooperativas protegidas.....	6
2. Cooperativas especialmente protegidas.....	6-10
2.1 Cooperativas especialmente protegidas de primer grado.....	7-9
2.2 Cooperativas especialmente protegidas de segundo y ulterior grado.....	10
3. Cooperativas no protegidas.....	10
C) Fondos propios de la cooperativa.....	11-12
1. Capital Social.....	11
2. Fondo de Reserva Obligatorio.....	11-12
3. Fondo de Educación y Promoción.....	12
D) Principios generales del régimen fiscal de las cooperativas.....	13
E) Tributación fiscal: Impuesto sobre sociedades.....	14-24
1. Reglas especiales.....	14
2. Valoración de ingresos y gastos.....	14
3. Partidas que componen la base imponible.....	15-18
3.1 Resultados cooperativos.....	15-17
3.2 Resultados extracooperativas.....	17-18
4. Deuda tributaria.....	19-24
4.1 Cuota íntegra.....	19-20
4.2 Cuota líquida.....	20-23
4.3 Cuota diferencial.....	24

F) Otras especialidades tributarias.....	25-27
1. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.....	25
2. Impuesto sobre el valor añadido.....	25-26
3. Impuestos locales.....	26
4. Impuestos sobre las rentas de personas físicas.....	26
6. Conclusión.....	27
7. Bibliografía.....	28
8. Anexos.....	29-33

1. Resumen.

Las cooperativas son un modelo de empresas con unas características especiales, entre la que destaca los beneficios fiscales que obtienen a diferencia del resto de tipos de empresas.

Por lo tanto, este trabajo ofrece una visión general sobre la fiscalidad de las cooperativas en relación a lo establecido en la Ley de Cooperativas. Concretamente, se hace una amplia mención al método de calcular y analizar el Impuesto sobre Sociedades y otras especialidades tributarias en los impuestos que afectan a las cooperativas.

Palabras clave: Cooperativas, tributación y beneficios fiscales.

The tax treatment of cooperatives.

Abstract:

Cooperatives are a type of business with their own special characteristics, among which highlights the tax benefits that obtained, differs from other types of businesses.

Therefore, this study provides an overview of the taxation of cooperatives in relation to the provisions of the Law on Cooperatives. Specifically, it makes ample mention the method to calculate and analyze the Corporate Tax and other tax specialties in taxes affecting cooperatives.

Key words: Cooperatives, taxation and tax treatment.

2. Introducción.

Este tema fue elegido porque al analizarlo se pueden aplicar varios aspectos económicos o legislativos estudiados en diferentes materias de asignaturas que se han llevado a cabo a lo largo de la carrera universitaria de Administración y Dirección de Empresas.

Además, realiza mi propio interés ya que la tributación es un aspecto muy importante en el ámbito económico que afecta a todos los ciudadanos de un país, ya que tiene como objetivo recaudar los fondos que el estado necesita para su funcionamiento pero, según la orientación ideológica que se siga, puede dirigirse también hacia otros objetivos como desarrollar ciertas ramas productivas o redistribuir la riqueza.

3. Objetivo del trabajo.

Este trabajo final de carrera tiene como objetivo la aplicación de los conocimientos específicos adquiridos en la carrera. Concretamente con este tema específico se pretende dar a conocer y analizar los beneficios fiscales que tienen las cooperativas.

Por lo tanto, se realiza un estudio amplio de las diferentes cooperativas obtenidas por el distinto tracto fiscal, es decir, cooperativas protegidas, cooperativas especialmente protegidas y cooperativas no protegidas, para poder obtener un mejor conocimiento y analizar los diferentes beneficios tributarios en los diferentes tipos de impuestos, especialmente el impuesto sobre beneficios.

4. Metodología.

Para la realización y la adecuada comprensión del tema a redactar seguí estas diferentes fases:

- Adquisición de conocimientos: para una mayor comprensión busqué información sobre las palabras claves del trabajo: cooperativa y tributación.
- Búsqueda de la información: recopilé información obtenida de obras normativas y legislativas, manuales económicos y diccionarios obtenidos de catálogos bibliotecarios, libros de la opción de Google Books y distintas páginas webs.
- Revisión: comprobé que las fuentes utilizadas son válidas y amplié los conceptos que no fuesen lo suficientemente representativos.

La estructura del trabajo se divide en tres partes: la primera se basa en el análisis del tipo de empresa cooperativa y de sus diferentes variantes. La segunda parte hace una amplia mención a la tributación especial del impuesto de sociedades y la tercera parte recoge los beneficios fiscales que tienen las cooperativas en otros tipos de impuestos.

5. Desarrollo del trabajo.

A. Antecedentes.

La regulación fiscal de las cooperativas presenta un trato fiscal diferente al resto de tipos de sociedades que supone unas ciertas ventajas que vienen establecidas en la ley 20/1990 del Régimen Fiscal de las Cooperativas, aunque debemos de tener en cuenta que lo que no esté expresamente redactado en dicha ley especial, habrá que recurrir al Derecho Fiscal Común.

Para poder explicar la fiscalidad de las cooperativas en España primero debemos conocer este tipo de sociedad, así pues, según la ley de sociedades de cooperativa en España regulada por la ley 27/1999, de 16 de julio, “**las cooperativas** son sociedades que, con capital variable y estructura y gestión democráticas, asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, a personas que tienen intereses o necesidades socioeconómicas comunes, para cuya satisfacción y al servicio de la comunidad desarrollan actividades empresariales, imputándose los resultados económicos a los socios, una vez atendidos los fondos comunitarios, en función de la actividad corporativizada que realizan.”

En relación a los beneficios tributarios que se le atribuyen hacen mención a un conjunto de ajustes específicos (positivos y negativos), exenciones y bonificaciones tributarias diferentes a las sociedades mercantiles, ya que las cooperativas no tienen como fin la consecución de un beneficio para remunerar el capital sino que utilizan el capital como un medio de trabajo que permite el desarrollo de sus asociados. Es decir, la actividad económica realizada, conocida como **actividad cooperativizada** es la que determina la relación entre el socio usuario y la empresa, ya que por ejemplo, la distribución de los beneficios no se realiza en función del capital aportado, sino de acuerdo con la contribución de trabajo realizada por cada uno de los socios a la actividad constituida.

Por lo tanto, la intención de este trabajo es analizar la fiscalidad de las cooperativas, es decir, explicar los diferentes impuestos que deben soportar las cooperativas, diferenciando los tipos de cooperativas según términos fiscales: las protegidas, las especialmente protegidas y las no protegidas.

B. Clases de cooperativas.

Según los variantes términos fiscales hay diferentes clases de cooperativas reguladas por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas, en la cual se establecen los requisitos para clasificarlas en diferentes grupos. Entonces, según los beneficios fiscales, las cooperativas se pueden clasificar en:

1. Cooperativas protegidas.

Las cooperativas protegidas son aquellas entidades que, sea cual fuera la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran en ninguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa protegida (Anexo1).

Por lo tanto, nos indica que las cooperativas protegidas, son todas las cooperativas, salvo una mención expresada por la ley que las incluya en algún otro grupo o hubiesen perdido la protección por haber incumplido los requisitos.

2. Cooperativas especialmente protegidas.

Las cooperativas especialmente protegidas son las que la ley les atribuye una protección especial. Además, deben de cumplir una serie de requisitos relacionados con:

- El principio mutual de la realización de operaciones cooperativizadas con sus socios.
- Nivel económico moderado de los socios cooperativistas.

Dentro de este grupo, encontramos dos niveles a efectos de su clasificación: cooperativas especialmente protegidas de primer grado y de segundo grado.

2.1 Cooperativas especialmente protegidas de primer grado (deben estar integradas al menos por tres socios).

a. Cooperativas de trabajo asociado.

Las cooperativas de trabajo asociado disfrutan de los beneficios aplicables a las cooperativas especialmente protegidas siempre que cumplan los requisitos y los límites establecidos por la ley.

El requisito específico para estas cooperativas es el hecho de que los socios de la misma tienen que ser personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros.

En relación a los límites que deben cumplir destacamos:

- El importe medio de las retribuciones totales, es decir, incluidos retornos y anticipos, no tienen que exceder del 200% de la media de las retribuciones normales que se hubieran percibido en el mismo sector de la actividad, que hubieran debido percibir si su situación respecto a la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por su cuenta ajena.
- El número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no puede exceder del 10% del total de sus socios. Sin embargo, si el número de socios es inferior a diez, podrá contratarse un trabajador asalariado.
- La cooperativa puede contratar trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación, sin perder su condición de especialmente protegida, siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 20% del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios.

b. Cooperativas Agrarias.

Las cooperativas agrarias son aquellas que de acuerdo con la ley de cooperativas y con los requisitos previstos en ella, pueden ser calificadas como especialmente protegidas siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Deben asociar a personas físicas titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas, situadas dentro del ámbito geográfico al que se extienda estatutariamente la actividad de la cooperativa. Además, aquellas que asocien a comunidades de bienes o derechos integradas por personas físicas, cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la Tierra protegida, sociedades agrarias de transformación inscritas, entes públicos y sociedades en cuyo capital social participen mayoritariamente Entes Públicos.

En relación a los límites que deben cumplir son:

- Las materias, productos o servicios, adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento no son cedidos a terceros no socios, salvo que se trate de remanentes ordinarios o cuando la cesión es por consecuencia de circunstancias no imputables a la cooperativa. No obstante, las cooperativas agrarias pueden distribuir al por menor productos petrolíferos a terceros no socios sin que ello determine la pérdida de la condición de cooperativas especialmente protegidas.
- No se puede tipificar, manipular, transformar, transportar o comercializar productos procedentes de otras explotaciones, en cuantía superior, por cada ejercicio económico, al 5% del precio del mercado o al 40% si está establecido en los Estatutos de la cooperativa.

c. Cooperativas de Explotación comunitaria de la Tierra.

Las cooperativas de Explotación comunitaria de la Tierra son también especialmente protegidas si cumplen con las previsiones y los límites establecidos por la ley.

- Respecto a la condición de socio son aquellos titulares de derechos de uso o de aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que ceden dichos derechos a la cooperativa independientemente de que presten o no su trabajo en la misma. Además, podrán ser socios aquellas personas físicas que prestan su trabajo en la cooperativa para la explotación común de los bienes cedidos por los socios. Finalmente, también son considerados socios, los derechos de uso procedentes de entes públicos, los aprovechamientos agrícolas y forestales o los montes en mano comunes.
- Del mismo modo que ocurre con las cooperativas agrarias, las cooperativas de explotación comunitaria de la Tierra, tiene como límite en cada ejercicio económico, el 5% del precio de mercado de los productos obtenidos que proceden de la actividad cooperativa para manipular, transformar, distribuir o comercializar productos de explotaciones ajenas.
- Otro límite a destacar, es que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no puede exceder del 20% del total de socios trabajadores. Aunque, sin embargo, si el número de socios es inferior a 5, podrá contratarse un trabajador asalariado.
- La cooperativa puede emplear trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación diferente a la indefinida, siempre que no supere el 40% del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios trabajadores.

d. Cooperativas de Mar.

Los requisitos y los límites para obtener los beneficios fiscales aplicables a las cooperativas especialmente protegidas son:

- Los socios son personas físicas que son titulares de explotaciones dedicadas a la actividad pesquera, así como también, pescaderos, armadores de embarcaciones, titulares de viveros de algas, mariscadores, etc. Además, también pueden ser socios, las comunidades de bienes y derechos integradas por personas físicas dedicadas a actividades pesqueras como las cofradías de pescadores o los entes Públicos.
- En cuanto al número de ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico por cada uno de los socios no ha de superar el límite establecido en el IRPF, aunque por excepción, se admite la concurrencia de socios cuyo volumen de ventas supere el límite anteriormente señalado, siempre que el total de todas las realizadas por ellos no exceda del 30% de las que correspondan al resto de socios.

e. Cooperativas de Consumidores y Usuarios.

Las cooperativas de consumidores y usuarios disfrutarán de los beneficios fiscales aplicables a las cooperativas especialmente protegidas, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Nos referimos a socios a aquellas personas físicas que tienen como objetivo procurarles bienes en las mejores condiciones de calidad, precio e información.
- La medida de las retribuciones totales de los socios de trabajo no debe superar el límite basado en el 200% de la media de las retribuciones.

2.2 Cooperativas especialmente protegidas de segundo y ulterior grado:

Las cooperativas de segundo y ulterior grado son aquellas uniones de más de dos cooperativas que tiene por objeto completar, promover, coordinar, reforzar o integrar la actividad económica de las entidades miembros y del grupo resultante en el sentido y con la extensión o alcance que establezcan los estatutos.

En ellos también pueden integrarse en calidad de socios otras personas jurídicas o privadas y empresarios individuales, así como los socios de trabajo hasta un máximo del 45% del total de los socios.

3. Cooperativas no protegidas.

Las cooperativas no protegidas son aquellas que no tienen una ventaja fiscal por dos motivos:

- No se han constituido con arreglo a los principios y disposiciones de la ley de sociedades cooperativas.
- Incurren en alguna de las causas de pérdida de la condición de Cooperativa Fiscalmente Protegida.

La consecuencia más importante en relación a las Cooperativas no protegidas es que éstas al no ser titulares de los beneficios fiscales que la Ley prevé, tributan por todos sus resultados al tipo general en el Impuesto sobre sociedades, al 30%, y no tienen ninguna especialidad fiscal respecto del resto de tributos.

Por lo tanto, las cooperativas protegidas, cualquiera que sea el grado de protección, pueden perder su condición de tal en cualquier momento que no aplique correctamente las normas y los requisitos establecidos en la ley. Debemos recordar, que la pérdida sólo afecta a los beneficios tributarios, pero no a las normas que tienen por finalidad el respecto a las peculiaridades de las cooperativas, que se aplican a todas ellas, incluso a las no protegidas.

Además, la pérdida de la condición de Cooperativa fiscalmente protegida no tiene carácter definitivo, sino que más bien se extiende al año, es decir, al ejercicio económico, en que la misma no cumple con los requisitos legalmente establecidos para gozar de dicha protección.

C. Fondos propios de la cooperativa.

Los fondos propios de una sociedad cooperativa se identifican con el importe que resulta de deducir de los activos de la sociedad, los ingresos a distribuir en varios ejercicios, el fondo de educación, formación y promoción, las provisiones para riesgos y gastos y los acreedores que constituyen las obligaciones de la cooperativa. Asimismo atribuye a los fondos propios las siguientes características:

- Son el conjunto de recursos, con carácter de permanencia, propiedad de los socios y otros partícipes.
- Proviene por un lado de las aportaciones realizadas por los socios y otros partícipes, y por otro de los recursos generados por la propia sociedad.
- Su exigibilidad está limitada a una serie de situaciones concretas y con unos determinados requisitos legales.
- Representan la garantía y solvencia de la sociedad frente a terceros ajenos a ella.

A continuación, enumeramos las diferentes partidas que componen los fondos propios de una cooperativa:

1. Capital social.

El capital social de una sociedad cooperativa está constituido por las aportaciones, obligatorias y voluntarias, tanto de carácter dinerario como no dinerario, ya sea en el momento de la constitución de la sociedad. En el primer momento de la creación de la cooperativa éste coincidirá con la totalidad del patrimonio social.

La aportación obligatoria inicial es la que deberá hacer cualquier persona para adquirir la condición de socio, se establecerá tanto en los Estatutos, como mediante acuerdo de la Asamblea General. En cambio las aportaciones voluntarias pueden ser realizadas por los socios en base a un acuerdo de Asamblea General o por acuerdo del Consejo Rector.

La retribución de estas aportaciones puede ser fija, variable o participativa, y se pactará entre las partes. En ningún caso, dichas aportaciones atribuirán derechos de voto en la Asamblea General, ni de participación en el órgano de administración.

2. El fondo de reserva obligatorio.

El Fondo de Reserva Obligatorio son los beneficios anuales retenidos por la sociedad cooperativa con objeto de destinarlos a la consolidación, desarrollo y garantía de la misma y es irrepartible entre los socios.

El Fondo de Reserva Obligatorio tiene una gran importancia ya que marca uno de los principales puntos diferenciales de las cooperativas respecto a las empresas constituidas con otra personalidad jurídica. Representa una parte

fundamental de la autofinanciación de la empresa, puesto que obligatoriamente una parte de los resultados nunca podrá distribuirse entre los socios y pasarán a ser de la cooperativa, con independencia de las variaciones que se produzcan en el cuerpo social como consecuencia de bajas de socios.

Al fondo de reserva obligatorio se destinarán necesariamente:

- Los porcentajes de los excedentes cooperativos y de los beneficios extracooperativos y extraordinarios que establezcan los Estatutos o fije la Asamblea General.
- Las deducciones sobre las aportaciones obligatorias al capital social en la baja no justificada de socios.
- Las cuotas de ingreso de los socios cuando estén previstas en los Estatutos o las establezca la Asamblea General.

3. Fondo de educación y promoción.

El fondo de educación y promoción se destina, en aplicación de las líneas básicas fijadas por los Estatutos o la Asamblea General, a actividades que cumplan alguna de las siguientes finalidades:

- La formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos, o en materias específicas de su actividad societaria o laboral y demás actividades cooperativas.
- La difusión del cooperativismo, así como la promoción de las relaciones intercooperativas.
- La promoción cultural profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad en general, así como la mejora de la calidad de vida y del desarrollo comunitario y las acciones de protección medioambiental.

Las dotaciones son deducibles hasta que no sobrepasen, en cada ejercicio económico el 30% de los excedentes neto del mismo (resultado cooperativos) y deben contabilizarse por separado, de igual manera que sus aplicaciones.

Por otra parte, se destina necesariamente al fondo de educación y promoción:

- Los porcentajes de los excedentes cooperativos o de los resultados que establezcan los Estatutos o fije la Asamblea General.
- Las sanciones económicas que imponga la cooperativa a sus socios.
- El fondo de educación y promoción es inembargable e irrepartible entre los socios, incluso en el caso de liquidación de la cooperativa, y sus dotaciones deben figurar en el pasivo del balance con separación de otras partidas.
- El importe del fondo que no se haya aplicado o comprometido, deberá materializarse dentro del ejercicio económico siguiente a aquel en que se haya efectuado la dotación, en cuentas de ahorro, en títulos de la Deuda Pública o títulos de Deuda Pública emitidos por las Comunidades Autónomas, cuyos rendimientos financieros se aplicarán al mismo fin. Dichos depósitos o títulos no pueden ser pignorados ni afectados a préstamos o cuentas de crédito.

D. Principios generales del régimen fiscal de las cooperativas.

El régimen fiscal de las cooperativas responde a los siguientes **principios básicos**:

- Fomento de las sociedades cooperativas en atención a su función social, actividades y características.
- Coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas.
- Reconocimiento de los principios esenciales de la Institución Cooperativa.
- Globalidad del régimen especial que concreta tanto las normas de beneficio como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas.
- Carácter supletorio del régimen tributario general de las personas jurídicas.

En relación con los anteriores principios se establecen dos tipos de normas:

- a) **Normas incentivadoras**: son aquellas que establecen beneficios tributarios en atención a la función social que realizan las cooperativas, en cuanto que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuación y formación de las personas de los socios a través de las dotaciones efectuadas con esta finalidad.
- b) **Normas técnicas de ajuste**: aquellas que adaptan las características y regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias. Son de aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas con independencia de su derecho o no al reconocimiento de beneficios fiscales.

Cabe decir que la ley prevé una cláusula general en la que establece que a todos los aspectos tributarios no previstos expresamente por la ley, les serán de aplicación las normas tributarias generales lo cual nos da una visión del contenido de la ley, pues regula todas aquellas especificidades fiscales que las cooperativas presentan frente a la generalidad de las sociedades.

E. Tributación fiscal: Impuesto sobre sociedades.

1. Reglas especiales.

La ley 20/1990 sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas regula las reglas especiales de ajuste que deben aplicarse a todas las sociedades cooperativas para obtener y poder determinar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

La determinación de la base imponible de una sociedad cooperativa requiere normas especiales por tres causas fundamentales:

- La diferenciación de los resultados cooperativos y extracooperativos a los efectos de la posible aplicación de diferentes tipos de gravamen.
- El establecimiento de un criterio de valoración en las operaciones realizadas entre la cooperativa y sus socios.
- La calificación de determinadas partidas controvertidas.

2. Valoración de ingresos y gastos.

Las operaciones cooperativizadas son las llevadas a cabo entre una cooperativa y sus socios en el desarrollo de sus fines sociales. El principio general regula que dichas operaciones son computadas por el valor de mercado, es decir, por el precio normal de los bienes, servicios o prestaciones que sean concertadas entre partes independientes. Además, este principio debe completarse con dos reglas:

- La primera especifica que a efectos fiscales, las prestaciones de bienes y servicios de los socios se toman por el valor de mercado aunque figure en contabilidad un valor inferior.
- La segunda es que no se considera gasto deducible el exceso de valor asignado a las prestaciones de bienes y servicios de los socios por encima del valor de mercado.

Aunque como toda regla tiene su excepción, que consiste en que esta norma no es de aplicación a las cooperativas de consumidores y usuarios o a las cooperativas de viviendas, es decir, a aquellas cooperativas que tienen como fin la prestación de servicios o suministros a los socios, en las que las operaciones son valoradas por el precio que se hubieren realizado anteriormente.

3. Partidas que componen la base imponible.

Para poder determinar correctamente la base imponible de las sociedades cooperativas para obtener el Impuesto sobre Sociedades, debemos obtener de forma separada los resultados cooperativos y los resultados extracooperativos. Debemos realizar la diferenciación porque tienen un régimen fiscal diferente en el momento de la liquidación del impuesto.

Resultados cooperativos	Resultados Extracooperativos
+Ingresos cooperativos -Gastos específicos actividad cooperativa -% gastos generales	+ Ingresos Extracooperativos -Gastos específicos extracooperativos -% gastos generales + Incrementos de patrimonio
RESULTADO DE LA ACTIVIDAD COOPERATIVA	RESULTADO DE LA ACTIVIDAD EXTRACOOPERATIVA

3.1 Resultados cooperativos

El resultado cooperativo se determina como el resultante de deducir de los ingresos procedentes de la actividad cooperativa, los gastos específicos de dicha actividad, un % de gastos generales y el 50% de la dotación al fondo de reserva obligatoria. Además, el importe del Fondo de Educación y promoción, destinado tanto a aplicaciones distintas a las fijadas por los estatutos o por la asamblea general.

En relación al importe de la parte del Fondo de Reserva Obligatoria que es objeto de distribución entre los socios, tal fondo tiene la consideración de repartible en el 50% de su importe entre los socios que causen baja justificación y solo si se dan dos requisitos:

- Los estatutos sociales así lo prevén.
- El socio que cause baja haya permanecido en la cooperativa más de 5 años.

No obstante lo anterior con carácter general el otro 50% del Fondo es irrepartible tal como establece la ley, dada su función de consolidación de desarrollo y garantía de la sociedad cooperativa.

La ley establece que son considerados **ingresos cooperativos**:

- Los ingresos procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada.
- Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.
- Las subvenciones corrientes de explotación que reciba la cooperativa.
- Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.
- Los ingresos financieros procedentes de la gestión de tesorería ordinaria.

Por otro lado, los **gastos cooperativos** son:

- El importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios a la cooperativa, estimado por su valor de mercado.
- El importe de las prestaciones de trabajo de los socios a la cooperativa, estimado por su valor de mercado.
- Las rentas de los bienes cuyo goce haya cedido por los socios a las cooperativas, estimados por su valor de mercado.

La valoración fiscal de estas operaciones a precio de mercado supone:

- Valor contable < valor de mercado → Ajuste positivo en la determinación de la base imponible.
- Valor contable > valor de mercado → Ajuste negativo en la determinación de la base imponible

- Las cantidades destinadas, con carácter obligatorio, al fondo de educación y promoción. La ley regula los requisitos y las condiciones que debe cumplir la dotación del fondo para tener la condición de gasto deducible, como por ejemplo:

- La cuantía deducible de la dotación no puede superar en cada ejercicio económico del 30% de los excedentes netos cooperativos del mismo.

- Desde el punto de vista contable, la dotación de este fondo se ha considerado como una aplicación del resultado cooperativo, por lo que a efectos de su consideración como minoración de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, requeriría de un ajuste extracontable negativo en la liquidación del mismo. Aunque la nueva orientación de la normativa contable, tienden a considerar su contabilización como un gasto del ejercicio, previo a la determinación del resultado cooperativo. En este caso si la dotación como gasto contable cumple con los límites fiscales, no se requeriría ajuste extracontable alguno. Solamente si la dotación contable excede del límite fiscal, debería realizarse el oportuno ajuste extracontable positivo por la parte de la dotación que no tenga la consideración de fiscalmente deducible.

- Fondo de educación → Aplicación del Resultado → - Ajuste extracontable negativo por la parte fiscalmente deducible de la base imponible.
- Fondo de educación → Gasto contable → + Ajuste extracontable positivo por la parte fiscalmente no deducible de la base imponible.

Finalmente, los **gastos no deducibles** son:

- Las cantidades distribuidas entre los socios de las cooperativas a cuenta de sus excedentes.
- El exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes y servicios, prestaciones de trabajo y rentas de bienes, por encima del valor de mercado.

Para concluir la determinación de los resultados cooperativos, debemos destacar que no se tienen en cuenta, en la obtención de la base imponible, todas aquellas partidas de gastos, pérdidas, ingresos y beneficios que contablemente son trasladadas a la cuenta de resultados del Fondo de Educación y Promoción. Destacamos las siguientes partidas:

- Los gastos corrientes de formación, educación y promoción cultural.
- Las pérdidas producidas por la enajenación de los bienes.
- Subvenciones, donaciones y ayudas recibidas para el cumplimiento de los fines del fondo.
- Sanciones disciplinadas impuestas por la cooperativa a sus socios.
- Rendimientos financieros de las materializaciones previstas en la ley.
- Beneficios derivados de la enajenación de bienes del inmovilizado afecto al fondo.

Resultados cooperativos
+Ingresos cooperativos -Gastos específicos actividad cooperativa -% gastos generales
RESULTADO DE LA ACTIVIDAD COOPERATIVA
+/- Ajustes por valoración a precio de mercado de las operaciones de la cooperativa con sus socios y otros ajustes del Impuesto sobre Sociedades. -50% Dotación obligatoria al Fondo de reserva obligatorio (FRO) -Dotación al Fondo de Educación y Promoción
BASE IMPONIBLE DE RESULTADOS COOPERATIVOS

Ejemplo 1

Una cooperativa tiene unos resultados cooperativos de 50000€. Observamos que una partida de la retribución del socio excede los 10.000€ del valor de mercado. Los excedentes cooperativos se destinan en un 20% al FRO y el 5% al FEP.

Resultados contables cooperativos	50000
+ Ajuste por valoración de mercado	+10000
-Dotación FRO (50% x 20% x 50000)	- 5000
-Dotación FPE (5% x 50000)	- 2500
Base imponible:	52500

3.2 Resultados extracooperativos.

Los resultados extracooperativos son aquellos que se obtienen de las operaciones realizadas entre la cooperativa y terceros no socios o de aquellas que son ajenos al fin de la actividad económica realizada por la cooperativa, además derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades y plusvalías de enajenación de elementos del activo inmovilizado.

La ley se refiere a **ingresos extracooperativos** a:

- Los procedentes de la actividad típica, cuando las operaciones se realicen con personas no socios.
- Los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades que no son cooperativas.
- Los que proceden de actividades económicas ajenas a los fines específicos de las cooperativas.

En cuanto al régimen aplicable a las ganancias de capital, es decir, incrementos y disminuciones de patrimonio, la ley establece las siguientes normas:

Incrementos patrimoniales:

- Las aportaciones obligatorias o voluntarias de los socios y asociados al capital social.
- Las deducciones en las aportaciones obligatorias efectuadas por los socios, en los supuestos de baja de los mismos en la cooperativa, destinadas al Fondo de Reserva Obligatoria.
- La compensación por los socios de las pérdidas sociales que les hayan sido imputadas.
- Los resultados de la regularización de los elementos del activo, cuando así lo disponga la Ley especial que la autorice.

En cuanto a las **disminuciones patrimoniales**, la ley no considera como tales las reducciones del capital social por baja de los socios.

Resultados Extracooperativos
+ Ingresos Extracooperativos -Gastos específicos extracooperativos -% gastos generales + Incrementos de patrimonio
RESULTADO DE LA ACTIVIDAD EXTRACOOPERATIVA
+ Ajustes extracontables del Impuesto sobre Sociedades -50% de los resultados extracooperativos que obligatoriamente se destinen al Fondo de Reserva Obligatoria (FRO)
BASE IMPONIBLE DE RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS

4. Deuda tributaria.

4.1 Cuota íntegra.

Según el artículo 23 de la ley del Régimen Fiscal de las cooperativas establece que la **cuota íntegra** se obtiene con la suma algebraica resultante de multiplicar cada tipo de resultados, es decir, los resultados cooperativos y extracooperativos, y tanto estos sean positivos como negativos, por el tipo de gravamen correspondiente.

Si obtenemos un resultado positivo será considerado cuota íntegra y sobre ella, la cooperativa podrá realizar las deducciones y bonificaciones que procedan de carácter general o específico.

Mientras tanto, si obtenemos un resultado negativo, el importe del mismo, es decir, **la compensación de las pérdidas**, puede ser compensada por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años siguientes.

Hay diversos **tipos de gravamen** establecidos en las Leyes para las cooperativas para obtener la cuota íntegra:

- Para los resultados cooperativos, siempre que la Cooperativa se encuentre en alguno de los dos niveles de protección que la Ley establece, ya sea como cooperativa protegida o especialmente protegida, el tipo aplicable es del 20 por 100.
- Para los resultados extracooperativos.
 - 30% para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero del 2008.
 - 25% para los beneficios inferiores a 120.000 euros de las sociedades de mediana y pequeña reducción.
- Para los resultados cooperativos de las cooperativas de crédito, el tipo es del 25%.
- Para las cooperativas fiscalmente protegidas al 20 por 100.
- Para las cooperativas no protegidas al 30%.
- Finalmente, para las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas están exentas parcialmente, aunque las rentas gravadas, como rentas derivadas del patrimonio o rentas obtenidas en transmisiones, salvo que el importe obtenido hubiera sido objeto de nueva inversión, el tipo de gravamen será al 25 por 100.

Debemos resaltar que las cooperativas fiscalmente protegidas y las cooperativas de crédito y caja rurales, al tributar a un tipo especial, no podrán disfrutar de los tipos de gravamen establecidos para las empresas de reducida dimensión, ni aun así por los resultados extracooperativos.

Por otro lado, las cooperativas no protegidas si podrán regularse según el régimen de empresas de reducida dimensión en aquellos ejercicios que cumplan con los requisitos establecidos por la ley.

Ejemplo 2

Imaginemos que obtenemos estos diferentes resultados cooperativos y resultados extracooperativos de una cooperativa protegida y queremos obtener la cuota íntegra:

- Resultados cooperativos 2000000 y resultados extracooperativos 300000

$$\text{Cuota} = (2000000 \times 20\%) + (300000 \times 30\%) = 490000$$

- Resultados cooperativos 2000000 y resultados extracooperativos (-300000)

$$\text{Cuota} = (2000000 \times 20\%) + (-300000 \times 30\%) = 310000$$

- Resultados cooperativos -2000000 y resultados extracooperativos 300000

$$\text{Cuota} = (-2000000 \times 20\%) + (300000 \times 30\%) = -310000$$

a compensar en ejercicios impositivos siguientes con cuotas íntegras positiva durante un periodo de 15 años.

- Resultados cooperativos -2000000 y resultados extracooperativos (-300000)

$$\text{Cuota} = (-2000000 \times 20\%) + (-300000 \times 30\%) = -490000$$

a compensar en ejercicios siguientes con cuotas íntegras positivas

4.2 Cuota líquida.

Una vez calculada la cuota íntegra, deberemos aplicarles las **deducciones y las bonificaciones** correspondientes según prevé la Ley general del Régimen Fiscal de las Cooperativas para obtener finalmente el impuesto sobre sociedades, aunque existen ciertas especialidades en la normativa para las cooperativas como son:

- Las deducciones para evitar la doble imposición, es decir, para evitar la doble imposición tanto interna como internacional. La cuantía se obtendrá aplicando el tipo de gravamen que corresponda en función del carácter cooperativo o extracooperativo de los rendimientos que originan dicha deducción.
- En relación a los retornos cooperativos, es decir, los que se producen cuando una cooperativa es socia de otra cooperativa y percibe rentas de esta última, los cuales tienen la consideración de resultados cooperativos y permiten practicar una deducción en la cuota por doble imposición interna. La cuantía de la deducción es el 10% del importe del retorno en el caso de que la cooperativa participada tenga la

consideración de protegida a efectos fiscales, o del 5% cuando la cooperativa participada sea especialmente protegida.

- La deducción por incentivar la creación de empleo, es decir, es una técnica desgravatoria prevista con carácter general para el impuesto de sociedades con el objeto de incentivar la creación de empleo como por ejemplo, trabajadores minusválidos.
- Finalmente, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, en referencia a las plusvalías obtenidas en la enajenación de elementos del inmovilizado material, las cuales tienen la consideración de resultados extracooperativos.

Ejemplo 3

Una cooperativa fiscalmente protegida obtiene, después de deducir las aportaciones de excedentes netos al fondo de reserva obligatorio y al fondo de educación y promoción, unos resultados cooperativos de 2000000 y unos resultados extracooperativos de 300000. Dentro de los resultados cooperativos figuran 400000 que han sido gravados en el extranjero por un impuesto equivalente de 100000 y dentro de los resultados extracooperativos figuran dividendos de 100000 satisfechos por una sociedad residente en España participada al 1%.

- Cuota íntegra = $(2000000 \times 20\%) + (300000 \times 30\%) = 490000$
- Deducción por doble imposición interna = $100000 \times 30\% \times 50\% = 15000$

*30% tipo de gravamen y 50% porcentaje de deducción

- Deducción por doble imposición internacional = $400000 \times 20\% = 80000$

*La cantidad menor entre el impuesto satisfecho en el extranjero y lo que le hubiese correspondido pagar de haberse obtenido la renta en territorio español

- Cuota a ingresar = $490000 - 15000 - 80000 = 395000$

Ejemplo 4

Una cooperativa fiscalmente protegida, presenta una base imponible positiva en el ejercicio 2013 de 2.000 euros, habiendo contribuido a la misma con los siguientes resultados

Resultados cooperativos	10.000
Resultados extracooperativos	-8.000

Procedemos a realizar la liquidación, debemos de tener en cuenta los diferentes tipos de gravamen, es decir, un 20% para los resultados cooperativos y un 30% para los resultados extracooperativos.

Resultados cooperativos	10.000 x 0,2	2.000
Resultados extracooperativos	-8.000 x 0,3	-2.400
		Cuota íntegra -400

Debido a que la cuota íntegra tiene un resultado negativo, la empresa cooperativa podrá compensar dicha pérdida en los 15 ejercicios siguientes.

Siguiendo el ejemplo anterior, suponemos que el ejercicio en 2014, la base imponible de una cooperativa fiscalmente protegida es negativa por (-2.000) y los resultados han sido:

Resultados cooperativos	-6.000
Resultados extracooperativos	4.000

Si realizamos la adecuada liquidación sería:

Resultados cooperativos	-6.000 x 0,2	-1.200
Resultados extracooperativos	4.000 x 0,3	1.500
		Cuota íntegra 300

Al obtener un resultado positivo, podemos compensar pérdidas obtenidas en ejercicios anteriores, la regla establece hasta los siguientes 15 ejercicios. Siguiendo el ejercicio anterior, la cooperativa tiene una pérdida acumulada de -400€, por lo tanto podemos compensar hasta 300€ y la empresa seguirá pendiente de compensación de 100€.

En lo que afecta a las **bonificaciones**:

- Las cooperativas especialmente protegidas pueden gozar de una bonificación del 50 por 100 de la cuantía íntegra.
- Las cooperativas de trabajo asociado, que integren los trabajadores con alguna minusvalía tendrán una bonificación del 90 por ciento de la cuota íntegra los cinco primeros años de actividad social.

Ejemplo 5

Una cooperativa especialmente protegida sometida a la ley estatal obtiene:

- **Resultados cooperativos** +80.000
- **Resultados extracooperativos** -10.000

- Se aplica un 30% de los resultados cooperativos al **Fondo de Reserva obligatorio**, y un 10% se destina al FEP, porque así lo establecen sus Estatutos.
- De ejercicios anteriores tiene una **cuota negativa** pendiente de compensar de 4.000 euros.

Resultados cooperativos antes de FEP	80.000
Dotación al FEP	-8.000 (No se realiza ningún ajuste)
Resultados cooperativos tras FEP	72.000
Reducción por dotación al FRO (80.000 x 0,5x0,3)	-12.000
Base imponible al 20%	60.000
Resultados extracooperativos	-10.000
Base imponible al 30%	-10.000

Cuota íntegra $(60.000 \times 0,2) + (-10.000 \times 0,3) =$ **9000**

Compensación de pérdidas

La empresa tiene una cuota negativa de ejercicios anteriores de 4000€, por lo tanto podemos compensar todas las pérdidas y la cuota íntegra pasa a tener un valor de 5000€

Además debemos aplicar una bonificación del 50% 2500

Por lo tanto, **la cuota líquida** es $(5000 - 2500) =$ **2500**

4.3 Cuota diferencial

Finalmente para la determinación de la cuota, del mismo modo que los demás sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, en el Régimen Tributario General de renta de sociedades residentes en España, las Cooperativas también son sujetos destinatarios de la obligación de prácticas **retenciones e ingresos a cuenta**, por lo que a efectos de calcular la cuota a ingresar, ésta tras aplicar las deducciones y las bonificaciones legalmente previstas sobre la misma ha de minorarse en la cuantía de las retenciones y pagos fraccionados en su momento soportados por la cooperativa.

Las sociedades cooperativas están obligadas a prácticas a sus socios y a terceros las retenciones establecidas con carácter general; se efectuarán tanto por las cantidades efectivamente satisfechas como por las cantidades abonadas a cuenta, desde el momento en que resulten exigibles.

Desde siempre, se han producido una serie de problemas en el régimen para aplicar las retenciones a las cantidades que las cooperativas entregan a sus socios. El problema se plantea debido al tratamiento diferente que tienen las distintas rentas procedentes del trabajo o del capital. Para entender mejor este punto, la ley nos da unas ciertas indicaciones para realizar el proceso adecuadamente:

- Son rendimientos de trabajo el importe de los anticipos laborales que no excedan de las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente.
- Son rendimientos de capital la parte del excedente disponible que se acredite a los socios en concepto de retorno cooperativo, incluyendo los excesos sobre el valor de mercado de las prestaciones de bienes y servicios.
- No consideramos rendimientos de capital y por tanto no se debe practicar ninguna retención sobre ellos, los retornos cooperativos en los siguientes casos:
 - Cuando se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio.
 - Cuando se destinen a compensar pérdidas sociales de ejercicios anteriores.
 - Cuando se incorporen a un fondo especial, aprobado por la Asamblea General, hasta tanto no transcurra el plazo de devolución al socio, se produzca la baja de éste o los destine a satisfacer o a realizar aportaciones al capital social.

F. Otras especialidades tributarias.

1. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

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

En el impuesto sobre transmisiones patrimoniales están exentas las siguientes operaciones:

- Los actos de constitución.
- La ampliación de capital.
- Realizar una fusión o escisión.
- Exención en las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.
- Las adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios realizadas por las cooperativas especialmente protegidas.

En el impuesto sobre actos jurídicos documentados están exentas las adquisiciones de bienes y derechos que acabamos de mencionar cuando, por tratarse de operaciones sujetas al IVA, se someterían a gravamen por este tributo de no mediar tal exención.

2. Impuesto sobre el valor añadido

En cuanto al IVA, las entidades cooperativas no tienen ninguna particularidad específica, al no aplicarse a las mismas ningún tratamiento especial con respecto al resto de tipos de sociedades.

El IVA es un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo. Para entender el funcionamiento de este impuesto es necesario tener presente dos cuestiones:

- a)** El IVA actúa en todas las fases de producción de un bien, desde que es materia prima hasta que se pone a disposición del consumidor y, sin embargo, sólo se grava el valor añadido en cada fase.
- b)** La carga del impuesto recae sobre el consumidor final, teniendo esta consideración aquel consumidor que no pueda deducirse el IVA soportado.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, actualizada con la Ley 26/2009 de PGE/2010 (BOE de 24/12/2009) modificó los tipos de IVA, distingue entre tres tipos de IVA y sólo determina qué operaciones tributan al tipo reducido o superreducido, las restantes quedan sujetas al tipo general. En términos

generales cuanto más básica es la necesidad de un producto, menor es el IVA que se le aplica. Los tipos de IVA vigentes en la actualidad son: desde el 1 de septiembre de 2012 los tipos de IVA son superreducido 4%, reducido 10% y general 21%

- **IVA general** (21%): Es el porcentaje que se aplica por defecto a todos los productos y servicios.
- **IVA reducido** (10%): La lista de productos y servicios que tributan a un tipo reducido es muy larga e incluye los alimentos en general (excepto los que soportan un IVA superreducido); transporte de viajeros, servicios de hostelería o espectáculos.
- **IVA superreducido** (4%): Se aplica a los productos de primerísima necesidad y reciben esta consideración el pan, leche, huevos o frutas.

3. Impuestos locales.

En la imposición municipal, la ley establece una bonificación del 95% de la cuota y, en el caso en que proceda, de los recargos en los tributos locales detallados a continuación:

- Impuesto sobre actividades económicas (IAE)
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra.

4. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) tiene ciertas características especiales que afectan a la tributación de socios y asociados de las Sociedades Cooperativas.

Las características especiales de este impuesto se relacionan con el capital mobiliario, en relación a las cuales establece que los socios de una cooperativa podrán computar como rendimiento de capital mobiliario aquellos retornos cooperativos sujetos a retención por la Cooperativa. Por otro lado, en la determinación de la base imponible, en sede de tributación por renta de los socios cooperativos, no constituyen un gasto deducible aquellas pérdidas de la sociedad que sean imputables a los socios.

6. Conclusión.

Las sociedades cooperativas, protegidas y especialmente protegidas tienen un régimen fiscal especial, que les permite disfrutar de beneficios fiscales propios además de los recogidos con carácter general para el resto de las sociedades no cooperativas.

En relación al Impuesto sobre Sociedades debemos destacar los dos tipos de resultados que se obtienen de la base imponible: los cooperativos y los extracooperativos. Para el cálculo de estos resultados se deberán tener en cuenta los ajustes extracontables tanto positivos como negativos, los específicos derivados de la Ley y en ocasiones las diferentes normativas aprobadas por las diferentes comunidades autónomas.

Principalmente, entre los ajustes específicos de las cooperativas hay que tener en cuenta: la libertad de amortización, las diferencias en los criterios de valoración de las existencias, las deducciones de las dotaciones obligadas al Fondo de Reserva Obligatorio y la dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción.

Además, obtienen ventajas al tributar con un tipo de gravamen más reducido o unas bonificaciones mayores en la cuenta íntegra del 50%, 90% o 80%, dependiendo de la clase de cooperativas.

En cuanto a otros tipos de impuestos, la ley no otorga un tratamiento especial a las cooperativas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, tan sólo se fija la no sujeción de algunas operaciones. Aunque, en relación al Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos la ley recoge notables incentivos fiscales.

Aunque según lo examinado durante todo el tema en relación al régimen fiscal especial de las cooperativas, bajo mi opinión, en algunos casos las cooperativas obtendrían más beneficios si aplicaran el régimen general, ya que en España la tributación de las sociedades se ha aligerado notablemente.

Pero por otro lado, justifico el hecho de que tengan un régimen especial, ya que las cooperativas persiguen unos objetivos económicos y sociales como fomentar el empleo, apoyo a las actividades agrarias o apoyo a las PYMES.

Otro factor crítico es que la ley de cooperativas en cuanto a la tributación no tiene en cuenta el tamaño de las empresas, por lo tanto, no parece tener sentido que los mismos beneficios sean aplicados simultáneamente por ejemplo a unas cooperativas agrarias de pequeño tamaño, y a otras cooperativas que constituyan un gran grupo empresarial, y por lo tanto con una importante cuota de mercado en el sector que desarrollen su actividad.

7. Bibliografía.

- **Ley de cooperativas** (Edición preparada por Ignacio Arroyo Martínez)
- **Legislación sobre cooperativas y sociedades laborales**, (Civitas).
- **Los principios cooperativos, servicio de publicaciones de la asociación de expertos cooperativos**
- (JUAN JOSÉ SANZ JARQUE) **Cooperación, teoría práctica de las sociedades cooperativas.**
- (JOSEP CASTAÑO Y JUAN JOSÉ GONZÁLEZ) **Manual de constitución y funcionamiento de las cooperativas.**
- (JUAN JOSÉ MARÍN LÓPEZ E IVÁN JESÚS TRUJILLO DÍEZ) **Código de cooperativas.**
- (LA LEY GRUPO WOLTERS KLUWER) **Impuesto sobre beneficios (actualización 24 de enero de 2008).**
- (ALEJANDRO MONERO) **Derecho Financiera y Tributario Español, normas Básicas.**
- (JUAN CALERO Y RAFAEL NAVAS) **Legislación Básica del Sistema Tributario Español.**

- http://www.agenciatributaria.com/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos/_Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Regimenes_tributarios_especiales/Regimen_especial_de_cooperativas.shtml
- http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/I20-1990.html
- http://www.infoagro.com/legislacion/leyes_cooperativas/ley_espana3.htm
- <http://portaldocomerciante.xunta.es/index.php/es/articulo/fiscalidad-cooperativa-trabajo-asociado-cta>
- http://cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=84&Itemid=163
- <http://www.aciamericas.coop/IMG/RTcracogna.pdf>
- <http://www.nuevaleislacion.com/index.php/asesoria-consultoria/comentarios-tributarios/95-regimen-tributario-del-sector-cooperativo>
- http://www.magrama.gob.es/ministerio/pags/Biblioteca/Revistas/pdf_ays%2Fa050_08.pdf

8. Anexos

Anexo 1

Artículo 13 de la ley de las cooperativas, pérdida de la condición de cooperativa protegida o especialmente protegida.

Será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida incurrir en alguna de las circunstancias que se relacionan a continuación:

1. No efectuar las dotaciones al fondo de reserva obligatorio y al de educación y promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas.
2. Repartir entre los socios los fondos de reserva que tengan carácter de irrepartibles durante la vida de la sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación.
3. Aplicar cantidades del fondo de educación y promoción a finalidades distintas de las previstas por la Ley.
4. Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.
5. Retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un fondo especial constituido por acuerdo de la Asamblea general.
6. Cuando los retornos sociales fueran acreditados a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o fuesen distribuidos a terceros no socios.

7. No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los estatutos o los acuerdos de la Asamblea general.

8. Cuando las aportaciones al capital social de los socios o asociados excedan los límites legales autorizados.

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

El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50 % de los recursos propios de la cooperativa. El Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar participaciones superiores, sin pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades.

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

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

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

11. Al empleo de trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales por aquellas cooperativas respecto de las cuales exista tal limitación.
12. La existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se restablezca en un plazo de seis meses.
13. La reducción del capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de seis meses.
14. La paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa justificada.
15. La conclusión de la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.
16. La falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales.

Anexo 2

Recuadro de la base imponible

Base imponible (1)	Resultados Cooperativos (2)	Ingresos cooperativos	<ul style="list-style-type: none"> - Actividad cooperativizada de los socios. - Cuotas periódicas satisfechas por los socios. - Subvenciones corrientes e imputaciones del Ingresos ejercicio de las subvenciones de capital. - Cooperativos - Intereses y retornos de la cooperativa por su participación en otras cooperativas. - Ingresos financieros procedentes de la gestión de la Tesorería ordinaria.
		Gastos deducibles específicos	<ul style="list-style-type: none"> - Las cantidades que se destinen con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción (ver esquema en el punto 7.2.2. siguiente). - Los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones al capital social. <p>Limite: 3 puntos (socios) o 5 puntos (asociados) superiores al interés básico del Banco de España.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Valor de mercado <ul style="list-style-type: none"> - Entregas de bienes, servicios o suministros de los socios. - Prestaciones de trabajo de los socios. - Rentas de los socios por cesión de sus bienes.
		Gastos no deducibles	<ul style="list-style-type: none"> - Cantidades distribuidas entre los socios a cuenta de sus excedentes. - Exceso sobre el valor de mercado de las operaciones anteriormente mencionadas.
	Resultados Extra-cooperativos	<ul style="list-style-type: none"> - Actividades con terceros no socios. - Inversiones financieras con sociedades de naturaleza no cooperativa. - Actividades ajenas a los fines específicos de la cooperativa. 	
	Resultados Extra-cooperativos (2)	Incrementos y Disminuciones Patrimoniales	<ul style="list-style-type: none"> - Constituye incremento: variaciones de valor del patrimonio por alteraciones en su composición. - No constituye incremento <ul style="list-style-type: none"> - Las aportaciones al capital. - La compensación de pérdidas por los socios. - Los resultados de las regularizaciones autorizadas por ley. - No constituyen disminución: la reducción de capital por baja de socios.

(1) La base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se minorará en el 50% de la parte de las mismas que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio.

(2) Para la determinación de los resultados cooperativos o extra-cooperativos, se imputarán los ingresos de una u otra clase, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, y la parte que corresponda de los gastos generales de la cooperativa.

Anexo 3

Recuadro de la liquidación

Resultados cooperativos		Resultados Extracooperativos	
+/- Ajustes extracontables del I. Sociedades -Dotación Fondo Educación y Promoción -Dotación Fondo de Reserva Obligatorio (50%FRO)		+/- Ajustes extracontables del I. Sociedades -Dotación Fondo de Reserva Obligatorio (50%FRO)	
BASE IMPONIBLE DE RESULTADOS COOPERATIVOS		BASE IMPONIBLE DE RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS	
x Tipo de gravamen especial		x Tipo de gravamen especial	
CUOTA ÍNTEGRA POSITIVA			
-Compensación cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores -Bonificación especialmente protegida -Otras bonificaciones -Deducción por doble imposición interna -Deducción por doble imposición internacional -Deducciones por inversiones -Otras deducciones			
CUOTA LÍQUIDA			
-Retenciones e ingresos a cuenta			
CUOTA DIFERENCIAL			
-Pagos fraccionados			
RESULTADO A INGRESAR /DEVOLVER			