

C LAVES COOPERATIVAS

ACTUALIZACIÓN 2011

II — La Cuestión Fiscal

COOPERATIVAS PROTEGIDAS

CAUSAS DE PÉRDIDA DE LA
CONDICIÓN DE COOPERATIVA
FISCALMENTE PROTEGIDA

BENEFICIOS FISCALES

COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS

BENEFICIOS FISCALES

REGLAS ESPECIALES

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

FEDERACIÓ VALENCIANA D'EMPRESES COOPERATIVES DE TREBALL ASSOCIAT
FEDERACIÓN VALENCIANA DE EMPRESAS COOPERATIVAS ASOCIADAS
FEVECTA
FEDERACIÓN VALENCIANA D'EMPRESES COOPERATIVES DE TREBALL ASSOCIAT



APLICACIONES EN EL

II — La Cuestión Fiscal

La razón de un régimen fiscal específico para las sociedades cooperativas la encontramos en la propia Constitución Española, en concreto en su artículo 129.2 donde obliga a los poderes públicos al fomento del cooperativismo mediante una legislación adecuada, que, como no podría ser de otra forma, debe incluir una legislación fiscal favorable.

Asimismo, la existencia de un régimen fiscal especial para las cooperativas queda justificado, no sólo por razones históricas o tradicionales, sino a causa de su utilidad para el cumplimiento de fines económicos y sociales, que en el caso de las cooperativas de trabajo asociado, se traduce en la creación de empleo estable y de calidad.

El análisis de la fiscalidad de las cooperativas de trabajo asociado se centra en la Ley 20/1990 de 19 de diciembre sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Esta Ley apenas ha sufrido modificaciones a lo largo de los casi 20 años que está en vigor y, desde el sector cooperativo, entendemos necesaria una adaptación al marco fiscal actual. Los cambios y modificaciones que se han producido a lo largo de este tiempo, respecto a impuestos como el I.S., I.A.E., I.R.P.F, etc., así como los que se han generado en las distintas legislaciones autonómicas cooperativas en relación a su régimen económico, requieren de un análisis exhaustivo de nuestra norma fiscal cooperativa, con el objeto de adaptarla a la realidad económico-fiscal del momento. Precisamente, en este sentido se está trabajando desde las organizaciones representativas del cooperativismo, y esperamos que a corto-medio plazo estemos en disposición de estrenar un nuevo Régimen Fiscal para las Cooperativas españolas.

Hasta que esto ocurra, la Ley 20/1990 sigue en vigor y establece, por un lado, una serie de beneficios fiscales en determinados impuestos para las cooperativas que cumplan una serie de requisitos y, por otro lado, un Régimen especial de determinación de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, el cual será de aplicación independientemente del grado de protección del que goce la cooperativa.

En cuanto al grado de protección de las cooperativas, la ley establece la siguiente clasificación:

Cooperativas Protegidas

Cooperativas Especialmente Protegidas

COOPERATIVAS PROTEGIDAS

Se consideran cooperativas protegidas todas aquellas que se ajusten a los **principios y disposiciones de la legislación** sustantiva cooperativa que le sea de aplicación. Es decir, en el caso de las cooperativas valencianas, la Ley 8/2003 de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.

Causas de pérdida de la condición de Cooperativa Fiscalmente Protegida

El incumplimiento de cualesquiera de los requisitos que a continuación enumeramos lleva aparejado como consecuencia que la cooperativa pierda la condición de fiscalmente protegida y, por lo tanto, no pueda gozar de ningún beneficio fiscal en el ejercicio:

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. Entendemos que cuando se hace referencia a las disposiciones cooperativas se remite tanto a los principios cooperativos, como a la legislación cooperativa y a los propios estatutos de la cooperativa.

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 la liquidación. Hay que resaltar que los fondos irrepartibles son el Fondo de Reserva Obligatorio y el Fondo de Formación y Promoción Cooperativa, así como cualquier otro fondo que tenga tal consideración que haya sido regulado por los estatutos o por la Asamblea General.

3 — Aplicar cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas de las previstas en la ley. Recordar que en la legislación valenciana se establece que dicho fondo tendrá como fines la formación de socios y trabajadores de la cooperativa en los principios y técnicas cooperativas, económicas y profesionales, así como la promoción de las relaciones intercooperativas, la difusión del cooperativismo y la promoción cultural, profesional y social del entorno local o de la comunidad en general.

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. Según la legislación valenciana, únicamente las aportaciones obligatorias pueden actualizarse con cargo a reservas, limitándose esta actualización a corregir los efectos de la inflación desde el ejercicio en que fueron desembolsadas aquellas y que, respecto a la regularización de balances se podrá realizar en las mismas condiciones que para las empresas mercantiles, acogiéndose a la normativa específica que publica el Ministerio de Economía y Hacienda cada cierto tiempo.

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. En la Comunidad Valenciana el límite de retribución de las aportaciones se establece en seis puntos por encima del interés legal del dinero. En cuanto al interés de demora, se fija en el interés legal del dinero.

6 — Distribuir los retornos cooperativos en **proporción distinta a la actividad cooperativizada o distribuirlos entre terceros no socios**. No hay que olvidar que la actividad cooperativizada en trabajo asociado es el trabajo, por lo que la asignación de los retornos se deberá realizar mediante algún mecanismo que tenga como factor dominante el trabajo: sueldo, responsabilidad, horas trabajadas, etc.

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. En la Comunidad Valenciana las pérdidas cooperativas pueden imputarse indistintamente a los socios (en función de la actividad cooperativizada), a la Reserva Obligatoria (siempre que ésta no quede por debajo del Capital Mínimo Estatutario) y a la Reserva Voluntaria. En cuanto a las extracooperativas y extraordinarias, se imputarán a la Reserva Obligatoria y a las Reservas Voluntarias. Si éstas no fuesen suficientes, antes de imputarlas a capital, la diferencia podrá recogerse en una cuenta especial para su amortización en 10 años.

8 — Cuando las aportaciones al capital social de socios o asociados excedan de los límites legales autorizados. La legislación valenciana establece que **ningún socio podrá ostentar más del 45% del capital social**. A los asociados no les afecta esta limitación.

9 — Participación de la cooperativa en cuantía superior al 10% en el capital de otras entidades no cooperativas. Si dicha entidad realiza actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa dicho porcentaje podrá elevarse al 40%. No obstante, se puede solicitar al Ministerio de Economía y Hacienda que autorice porcentajes superiores sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

10 — La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en la ley, 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. En cuanto a la realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios en trabajo asociado se está haciendo referencia a la utilización de personal no-socio, lo cual se trata en el punto siguiente. En cuanto a la contabilización separada, recordamos que tanto la legislación valenciana como las normas contables para las

cooperativas, obligan a distinguir en la memoria de las cuentas anuales los resultados ordinarios cooperativos o propios de la actividad cooperativizada con los socios y resultados ordinarios extracooperativos propios de la actividad cooperativizada con no-socios.

11 — El empleo de trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales por aquellas cooperativas respecto de las cuales exista tal limitación. Así, el art. 89.4 de la Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, limita la contratación de trabajadores indefinidos para las cooperativas de trabajo asociado, en la medida en que no podrán tener más del diez por ciento de trabajadores con contrato por tiempo indefinido, computado respecto del número total de socios trabajadores, excepto las cooperativas que tengan menos de diez socios, en las que podrá haber un trabajador contratado en dicha modalidad. No obstante, podrá superarse el citado porcentaje siempre que, existiendo trabajadores contratados indefinidamente pero a tiempo parcial, el número de horas trabajadas por los mencionados trabajadores no supere el diez por ciento de las horas trabajadas por la totalidad de los socios trabajadores.

No obstante, no se computarán como trabajadores asalariados a los efectos anteriores:

- a.** Quienes renuncien expresamente a ser socios. En este caso, el número de trabajadores en activo que hayan renunciado expresamente a ser socios no podrá ser superior al número de socios activos en ese momento, salvo autorización expresa de la Administración.
- b.** Los trabajadores que se incorporen a la cooperativa por subrogación legal, así como los que se incorporen a ella en actividades sometidas a esta subrogación.
- c.** Los trabajadores contratados para ser puestos a disposición de empresas usuarias cuando la cooperativa actúa como empresa de trabajo temporal.
- d.** Los discapacitados, salvo las cooperativas de integración social.

12 — La existencia de un nº de socios inferior al previsto en las normas legales, sin que se reestablezca en el plazo de 6 meses. Recordemos que según la legislación cooperativa valenciana, el nº mínimo de socios trabajadores en las CTAs, es de 3 personas.

13 — La reducción del capital social a una cantidad inferior a la cifra del capital mínimo estatutario, sin que se restablezca en 6 meses.

14 — La paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante 2 años sin causas justificadas.

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

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

- 1 — **Exención** en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, respecto de los siguientes actos, contratos y operaciones, a excepción del gravamen correspondiente al papel timbrado de los documentos notariales:
 - Actos de constitución, ampliación de capital, fusión, escisión.
 - La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.
 - Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.

- 2 — En el Impuesto sobre sociedades se aplicarán los siguientes tipos de gravamen:
 - A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los **resultados cooperativos**, se le aplicará el tipo del **20%**.
 - A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los **resultados extracooperativos** se le aplicará el tipo **general**.
 - Gozarán además de libertad de amortización de los elementos del activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de inscripción en el Registro de Cooperativas.

- 3 — **Bonificación del 95%** de la cuota y recargos del Impuesto de Actividades Económicas (IAE), para los casos en que no disfruten de exención.

COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS

Las Cooperativas de Trabajo Asociado para poder gozar de la máxima protección fiscal deben cumplir los siguientes requisitos:

- Que asocien a **personas físicas** que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros. En este punto, destacar que la Administración Tributaria considera que aquellas cooperativas que tienen “asociados” (personas físicas o jurídicas que solo realizan aportaciones al capital social) no cumplen con este requisito.

— Que el **importe medio de las retribuciones** totales efectivamente devengadas a favor de los socios, incluidos los anticipos y las cantidades exigibles en concepto de retornos, **no exceda del 200%** de la media de retribuciones normales en el mismo sector de actividad, que hubieran debido percibir si su situación respecto de la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena. El único parámetro objetivo que tenemos para comprobar el cumplimiento del requisito es acudir al convenio colectivo que le correspondería por la actividad que desempeña la cooperativa.

— Que el **número de trabajadores** asalariados con contrato por tiempo **indefinido** no exceda del **10% del total de sus socios**. Si el número de socios es inferior a diez, podrá contratarse un trabajador asalariado. Para poder realizar este cálculo debemos tener en cuenta la proporción de permanencia efectiva en la cooperativa tanto del socio como del trabajador. Es decir, un trabajador al que se le realiza un contrato indefinido en el mes de junio, computará como 0,5.

— Que las jornadas realizadas por los **trabajadores por cuenta ajena con contrato de trabajo de carácter temporal no excedan del 20% del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios** en el ejercicio económico.

Cabe advertir que para calcular estos porcentajes no se deben tener en cuenta:

— Los trabajadores con contratos de trabajo en prácticas, para la formación o bajo cualquier otra fórmula establecida para la inserción laboral de jóvenes.

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

— Aquellos trabajadores asalariados que la cooperativa debe contratar por tiempo indefinido en concepto de subrogación legal.

— Los socios en situación de prueba.

Como se podrá observar se está primando a las cooperativas cuyo porcentaje de socios con respecto al total de trabajadores de la cooperativa sea mayor, puesto que lo que se pretende es **potenciar que todo trabajador de la cooperativa sea socio**, ya que éste por el hecho de serlo se involucra más en la gestión y es más participativo. Por otro lado, al ostentar la condición de socio aporta un capital y financia a la cooperativa. Y en tercer lugar, la condición de socio en principio aporta más estabilidad y calidad en el empleo.

Beneficios Fiscales de las Cooperativas Especialmente Protegidas

Además de los beneficios reconocidos para las cooperativas protegidas, gozarán de los siguientes:

- 1 — **Exención** en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en las operaciones de **adquisición de bienes y derechos** destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.
- 2 — En el impuesto sobre sociedades disfrutarán de una **bonificación del 50% de la cuota íntegra**. Según el artículo 23 de la Ley 20/1990, la cuota íntegra resulta de aplicar a las bases imponibles positivas o negativas los tipos de gravamen correspondientes. Destacar en este punto que, según el Tribunal Económico-Administrativo Central, esta bonificación se aplicaría sobre la cuota íntegra resultante después de haber compensado las cuotas negativas de ejercicios anteriores.

Debemos resaltar que las cooperativas de trabajo fiscalmente protegidas que integren al menos un **50% de socios discapacitados** y que acrediten que en el momento de la constitución, dichos socios se hallaban en situación de desempleo, gozarán de una **bonificación del 90% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades** durante los cinco primeros años de actividad social, en tanto se mantenga el referido porcentaje de socios.

Otra cuestión a tener en cuenta, es que el disfrute de los beneficios fiscales analizados **no requiere autorización administrativa previa**, sino que es la cooperativa la que se aplicará dichos beneficios en función del análisis del cumplimiento de los requisitos para su disfrute. Dicho análisis debe realizarse año a año. No obstante, lógicamente el disfrute de los beneficios se encuentra sujeto a la posible revisión por parte de la Administración Tributaria.

REGLAS ESPECIALES APLICABLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En la introducción de esta **CLAVE COOPERATIVA**, hemos hecho referencia a que la Ley 20/1990 establece un Régimen Especial de determinación de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades. Por ello a continuación estableceremos alguna de las normas que deberán tener en cuenta las cooperativas a la hora de liquidar el Impuesto sobre Sociedades, independientemente de su calificación tributaria.

LA BASE IMPONIBLE

En primer lugar hay que separar la base imponible correspondiente a los resultados ordinarios cooperativos de la correspondiente a los extraordinarios y extracooperativos, puesto que como ya hemos apuntado a cada base imponible se le aplica un tipo de gravamen distinto.

SUPUESTOS ESPECIALES DE GASTOS DEDUCIBLES

Serán **deducibles** las cantidades que la cooperativa destine obligatoriamente al **Fondo de Formación y Promoción Cooperativa**.

También serán **deducibles los intereses** devengados por los socios y asociados por sus **aportaciones obligatorias y voluntarias** al capital social y los derivados de retornos cooperativos integrados en un Fondo especial, con el límite de tres puntos por encima del interés legal del dinero para el caso de los socios, y de cinco puntos para el caso de asociados.

VALORACIÓN DE LOS ANTICIPOS LABORALES

El importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo se calculará conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena. No será deducible la parte del anticipo societario que exceda de esta cuantía. El exceso se considerará como una distribución de retornos.

REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

A los efectos de la liquidación, hay que tener en cuenta que la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados **se minorará en el 50% de la parte de los mismos que se destine obligatoriamente al fondo de reserva obligatorio (RO)**. Es decir, se pone de manifiesto una diferencia permanente negativa (reducción de base imponible) en el 50% de lo que dotemos obligatoriamente a la RO.

TIPO DE GRAVAMEN

El tipo de gravamen, en el caso de cooperativas protegidas, será para la Base Imponible Cooperativa, el 20% y para la Base Imponible Extra-cooperativa/Extraordinaria el tipo general.

Si la cooperativa no es fiscalmente protegida, a ambos tipos de bases imponibles se les aplicará el tipo general, a no ser que cumpla las condiciones para considerarse “empresa de reducida dimensión” o “microempresa” y pueda aplicar los tipos reducidos que estén vigentes para este tipo de empresas.

COMPENSACIÓN DE CUOTAS NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

La Cuota íntegra será la resultante de la suma de los resultados de aplicar a cada base imponible su tipo de gravamen. Cuando ésta resulte negativa, podrá compensarse con las cuotas íntegras positivas de los 15 ejercicios inmediatos y sucesivos (como se puede apreciar, las cooperativas, a diferencia del resto de empresas sujetas al IS, no compensan las bases imponibles negativas).

CLAVES COOPERATIVAS

TÍTULOS PUBLICADOS:

- I** — LA BAJA DEL SOCIO
- II** — LA CUESTIÓN FISCAL
- III** — LOS ÓRGANOS SOCIALES
- IV** — DOCUMENTACIÓN SOCIAL I
- V** — DOCUMENTACIÓN SOCIAL II
- VI** — EL RESULTADO COOPERATIVO I
- VII** — NOVEDADES DE LA LEY 8/2003
- VIII** — NOVEDADES CONTABLES I
- IX** — NOVEDADES CONTABLES II
- X** — NOVEDADES CONTABLES III
- XI** — LA REFORMA LABORAL
- XII** — LA FIGURA DEL SOCIO



Unión Europea

Fondo Social Europeo
"El FSE invierte en tu futuro"

 **GENERALITAT VALENCIANA**
CONSELLERIA DE EDUCACIÓN, FORMACIÓN Y EMPLEO

FEDERACIÓ VALENCIANA
FEVECTA
D'EMPRESES COOPERATIVES
DE TREBALL
ASSOCIAT

C/ Arzobispo Mayoral, 11 Bajo
46002 VALÈNCIA

Tel: 96 352 13 86

Fax: 96 351 12 68

fevecta@fevecta.coop

C/ Cardenal Serra, 6-8
46800 XÀTIVA, València

Tels: 96 311 40 00 · 619 356 914

Fax: 96 311 40 03

comarques@fevecta.coop

C/ Císcar, 39 Bajo
12003 CASTELLÓ

Tel: 964 72 23 54

Fax: 964 72 23 27

cast@fevecta.coop

C/ Bono Guarner, 6 Bajo
03005 ALACANT

Tel: 96 513 38 53

Fax: 96 513 42 48

alic@fevecta.coop

C/ Curtidores, 23
03203 ELX, Alacant

Tel: 96 665 80 61

Fax: 96 543 64 44

alic@fevecta.coop

www.fevecta.coop