



EL REGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Málaga 5 de junio de 2015

José Morgado Fortes

NORMATIVA APLICABLE

Desde el punto de vista mercantil las Cooperativas Andaluzas se regulan por la Ley 14/2011 de 23 de Diciembre de Sociedades Cooperativas Andaluzas.

Reglamento que desarrolla la citada ley:

Decreto 123/2014 de 2 de Septiembre.

NORMATIVA APLICABLE

Desde el punto de vista contable será de aplicación la orden EHA/3360/2010 de 21 de diciembre, por el que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

En todo lo no modificado específicamente en estas Normas, será de aplicación el Plan General de Contabilidad, y las Resoluciones del ICAC.

NORMATIVA APLICABLE

El régimen fiscal de las cooperativas se regula por el Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas.

Se establece que en lo no previsto expresamente en esta ley se aplicarán las normas tributarias generales dispuesto en la LIS



**Ley 20/1990 de 19 de Diciembre de Régimen fiscal
de Cooperativas**

Ley 20/1990 de 19 de Diciembre de Régimen fiscal de Cooperativas

- Ley **anacrónica**, ha sido objeto de mínimas modificaciones a lo largo de su existencia, a diferencia del régimen fiscal de las sociedades en general.
- Esta ley resulta de **compleja** aplicación.

Clasificación de las cooperativas

- No protegidas
- Protegidas
- Especialmente protegidas



Cooperativas no protegidas.

- Son las que no se ajustan a los principios de la ley estatal o autonómica de cooperativas o bien
- Incurren en una causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida del artículo 13.

Régimen fiscal :

- Tipo general del Impuesto de Sociedades sobre la totalidad de sus resultados. Se le podrá aplicar el régimen de las ERD.
- Base Imponible se minorará en el 50% de la dotación al FRO.
- Se considera gasto la dotación al Fondo de Educación.

Cooperativas Protegidas

Son Cooperativas protegidas, según el art. 6:

- Todas las cooperativas constituidas de acuerdo a la Ley General de Cooperativas o de las leyes de las Comunidades Autónomas, que se ajusten a los principios y disposiciones de las mismas.
- Que no incurran en ninguna causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida que se regulan en el artículo 13 de esta ley.

Cooperativas Protegidas.

- Régimen fiscal (beneficios): art. 33.
- Impuesto de Sociedades:
 - TG 20% para resultados cooperativos.
 - TG 30% para resultados Extracooperativos.
 - Libertad amortización. Activo fijo nuevo y amortizable adquiridos en los tres primeros años de la cooperativa. Que los resultados sean positivos no pudiendo resultar negativos como consecuencia de su aplicación.
- Exención I.T.P.A.J.D. en determinados actos.
- Tributos Locales.
 - 95% bonificación IAE.
 - 95% bonificación IBI Rustico. Cooperativas Agrarias.

Cooperativas especialmente protegidas

- Se consideran especialmente protegidas y podrán disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en la ley : art. 7
- **Cooperativas protegidas de primer grado de las clases siguientes :**
 - A) Cooperativas de trabajo asociado.
 - B) Cooperativas agroalimentarias.
 - C) Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.
 - D) Cooperativas del mar.
 - E) Cooperativas de consumidores y usuarios.

Cooperativas especialmente protegidas

- **En cuanto a las cooperativas de segundo grado :**

Los beneficios fiscales están en función de las cooperativas que asocien :

Si todos los socios son cooperativas protegidas, se aplican los incentivos fiscales de este régimen.

Si todos los socios son cooperativas especialmente protegidas, se aplican los incentivos fiscales de este régimen.

Cooperativas de Trabajo Asociado

Se consideran especialmente protegidas las cooperativas de trabajo asociado si cumple los siguientes requisitos: art. 8

- Que cumplan los requisitos establecidos para las cooperativas protegidas.
- Que asocien a personas físicas que **presten su trabajo personal**.
- Importe medio de retribuciones totales incluidos anticipos y retornos, no exceda del 200% de la media de retribuciones normales del sector de actividad.

Cooperativas de Trabajo Asociado

- Que el número de trabajadores asalariados con contrato de trabajo indefinido no exceda del 10% del total de sus socios. Si número de socios es inferior a 10 puede tener 1 asalariado. El número de socios y trabajadores asalariados se calcula en función a su permanencia efectiva.
- Que el número de jornadas legales realizadas por los asalariados que contrate bajo cualquier fórmula no supere el 20% de las jornadas legales realizadas por los socios.
- A efectos fiscales se asimilan a cooperativas de trabajo asociado, cualquiera que conforme a sus estatutos adopte esta forma.

Cooperativas Especialmente Protegidas.

- Régimen fiscal : art 34, además de los beneficios fiscales de las cooperativas protegidas:
- Impuesto de Sociedades:
 - Bonificación del 50% de la cuota integra.
 - Casos particulares: Cooperativas de trabajo asociado :
 - Bonificación del 90% durante los cinco primeros años si:
 - Integran al menos un 50% de socios discapacitados.
 - Estos deben estar desempleados al constituirse la coop.
 - Exención I.T.P.A.J.D. Adquisiciones de bienes y derechos destinados al cumplimiento de los fines sociales.

Causas de pérdida de la condición de coop. fiscalmente protegida. Art.13 (16)

- No Dotar correctamente el FRO y FEP.
- Repartir fondos de reservas irrepartibles.
- Aplicar el FEP a finalidades distintas previstas en ley.
- Retribuir el capital con intereses superiores al máximo de lo permitido en normas legales.
- No imputar pérdidas del ejercicio.
- Exceder límites de aportación al capital social.
- Emplear trabajadores no socios por encima de lo permitido en aquellas coop con limitación.
- Numero de socios inferior al legal (6 meses).

Causas de pérdida de la condición de coop. fiscalmente protegida.

- Circunstancias excepcionales. Art 14.

Los Delegados de Hacienda pueden autorizar la no aplicación de los límites previstos para:

- 1.- Operaciones con terceros no socios.
- 2.- Contratación de personal asalariado.

Circunstancias excepcionales no imputables a la cooperativa que necesite ampliar dichas actividades.

Resolución en el plazo de un mes: Silencio positivo

APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS

- El régimen fiscal de las Cooperativas protegidas no tiene carácter rogado, es decir no requiere autorización administrativa previa.

Reglas del IS aplicables a todas las cooperativas BASE IMPONIBLE

■ Resultados cooperativos. INGRESOS:

- a) Actividad cooperativizada con los socios. En las cooperativas de T.A. son cooperativos los rendimientos procedentes del trabajo de los socios. Son extracoop. los procedentes del trabajo de los no socios.
- b) Cuota periódicas satisfechas por los socios.
- c) Subvenciones corrientes percibidas en relación con su objeto.
- d) Imputaciones al ejercicio de las subvenciones de capital.
- e) Intereses y retornos procedentes de la participación en otras cooperativas.
- F) Ingresos financieros procedentes de la gestión ordinaria de la tesorería, no se incluyen la colocación de recursos en un activo financiero.

Reglas del IS aplicables a todas las cooperativas

BASE IMPONIBLE

GASTOS

- a) Específicos y necesarios para la obtención de los ingresos cooperativos.
- b) Adquisición de bienes, servicios y trabajo de los socios.
- c) Dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción
- d) Intereses devengados por los socios por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social con los límites establecidos legalmente.

Reglas del IS aplicables a todas las cooperativas

BASE IMPONIBLE

■ RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS

Ingresos extracooperativos:

- Actividad cooperativizada con terceros no socios.
- Derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades no cooperativas.
- Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa. Ejemplo: ingresos procedentes de inversiones financieras.

Gastos

Gastos específicos para su obtención.

Reglas del IS aplicables a todas las cooperativas

BASE IMPONIBLE

FONDO DE EDUCACION Y PROMOCION:

- Desde el punto de vista contable es un gasto y habrá que contabilizarlo en la cuenta de gasto correspondiente (657).
- La cuantía deducible no puede exceder en cada ejercicio del 30% de los excedentes netos del mismo.
- El destino del fondo lo determina la Asamblea General con arreglo a un plan.
- La dotación al FEP y las aplicaciones que requiera el plan deberá reflejarse de forma separada en contabilidad.
- La aplicación indebida del FEP es causa de pérdida de la condición de fiscalmente protegida, y tendrá la consideración como ingreso del ejercicio de lo indebidamente aplicado.

Reglas del IS aplicables a todas las cooperativas

BASE IMPONIBLE

FONDO DE EDUCACION Y PROMOCION

- Cuantía obligatoria, art 68 ley cooperativas andaluzas:

De los resultados cooperativos positivos un 5%.

De los resultados extracooperativos positivos un 25%.

Todo esto se dotará antes del Impuesto sobre sociedades.

Hay que tener en cuenta la limitación que establece el artículo 19 de la ley 20/1990 del 30% de los excedentes netos del ejercicio.

Reglas del IS aplicables a todas las cooperativas

BASE IMPONIBLE

FONDO DE RESERVA OBLIGATORIO

Se trata de una reserva legal, de los rds tanto coop. y extracoop.

Cuantía obligatoria, art 68 ley cooperativas andaluzas:

- **De los resultados cooperativos positivos un 20% hasta 50% CS.**
- **De los resultados extracooperativos positivos un 25%.**
- **No se trata de un gasto del ejercicio sino de una aplicación de resultados.**

LIQUIDACION DEL IMPUESTO

CUOTA INTEGRAL:

Se calcula de forma separada por cada tipo de resultado, positivo o negativo, siendo la cuota íntegra la suma algebraica de aplicar a los resultados coop. o extracoop. el tipo correspondiente.

TIPO DE GRAVAMEN

Resultados cooperativos: 20% Fiscalmente protegidas.

Resultados extracooperativos: 30%.

Cooperativas no protegidas: 30%. Si cumplen los requisitos para ser considerada de reducida dimensión se aplica el tipo correspondiente, 25% o 20%.

ESQUEMA DE LIQUIDACION

- **Resultado contable**
- +/-Ajustes al resultado contable
- -Aplicación al FRO y el FEP
- =BASE IMPONIBLE Resultados cooperativos
Resultados extracooperativos

Aplicación tipos de gravamen

= Cuota integra previa

-Cuotas por pérdidas de ejercicios anteriores

= Cuota integra

-Bonificación en cuota cooperativas especialmente protegidas: 50%

-Demás deducciones y bonificaciones

-Retenciones y pagos fraccionados

= CUOTA A INGRESAR O DEVOLVER

EJEMPLOS

- Una vez deducido el FRO y el FEP una cooperativa presenta los siguientes resultados

a) Resultados cooperativos	$20.000 * 20\% = 4.000$
Resultados extracooperativos	$6.000 * 30\% = 1.800$
	CUOTA 5.800

b) Resultados cooperativos	$-20.000 * 20\% = -4.000$
Resultados extracooperativos	$8.000 * 30\% = 2.400$
	CUOTA -1.600

COMPENSACION DE PERDIDAS

El importe negativo de la suma algebraica de los cuotas de cada tipo de resultado puede ser compensado con las cuotas integras positivas generadas en los 15 años siguientes.

SE COMPENSAN CUOTAS Y NO BASES.

EJEMPLOS

Nueva ley de cooperativas

- A) Una cooperativa obtiene los siguientes resultados

Cooperativos : 40.000

Extracooperativos operaciones con terceros no socios : 10.000

Extracooperativos por enajenación inmovilizado: 8.000

Cooperativos: $40.000 - (40.000 * 0,2/2) * 20\% = 7.200$

Extracooperativos no socios: $10.000 - (10.000 * 0,25/2) * 0,30 = 2.625$

Enajenación inmovilizado: $8.000 - (8.000 * 0,25/2) * 0,30 = 2.100$

Total 11.925

- B) Mismo caso pero obtiene una pérdida por venta inmovilizado de 40.000

$-40.000 * 0,30 = -12.000$

Total cuota = $7.200 + 2.625 - 12.000 = -2.175$



GRACIAS POR SU ATENCION