

**LA PRESIÓN FISCAL EN LAS SOCIEDADES
COOPERATIVAS AGRARIAS DE SEGUNDO GRADO:
REPERCUSIÓN DE LA LEY 3/2002, POR LA QUE SE
MODIFICA LA LEY 2/1999 DE SOCIEDADES
COOPERATIVAS ANDALUZAS.
POR
TOMÁS GARRIDO PULIDO Y RAQUEL PUENTES
POYATOS**

RESUMEN:

Dado el notable crecimiento del sector cooperativo en nuestro país se hace cada vez más necesario un estudio de la presión fiscal que soporta el mismo. Los estudios existentes hasta el momento sobre presión fiscal son escasos, y más concretamente en el ámbito cooperativo, a pesar de la importancia que el mismo tiene en la economía global. En este trabajo más que analizar la fiscalidad favorable de este tipo societario, la cual ha sido objeto de estudio en multitud de trabajos, nos centraremos en determinar la presión fiscal soportada por una muestra de Cooperativas de Segundo Grado agrarias, todo ello a través del Tipo Impositivo Efectivo. Constituye el grueso del artículo el análisis comparativo de la presión fiscal que se realiza tomando en cuenta la Ley 2/1999 de cooperativas andaluzas, antes y después de la modificación de ésta por Ley 3/2002, de 16 de diciembre, así como la Ley de Régimen fiscal de cooperativas y la Ley del Impuesto sobre Sociedades al objeto de comprobar como afecta la consideración de una u otra normativa sobre la carga fiscal.

PALABRAS CLAVE: Sociedades Cooperativas de Segundo Grado, Fiscalidad, Impuesto sobre Sociedades, Presión Fiscal, Tipo Impositivo Efectivo (Effective Tax Rate, ETR).

CLAVES ECONLIT: Q130, Q140, K340

ABSTRACT:

Given the remarkable growth of the cooperative field in our country, it is more and more necessary to study the tax pressure that is beared by it. Until now the existing studies about the tax pressure are scarce, and more concretely in the cooperative field, in spite of the importance of it in the global economy. In this work, rather than analyse the favorable tax of this kind of societies, what has been the object of multiple works, we will focus on determining the taxpressure of our agrarian second degree cooperatives, through the efective tax rate. The bulk of the article is constituted by the

comparative analysis of the tax pressure taking into account the Law 2/1999 of andalusian cooperatives, before and after the modification of it by the Law 3/2002, of December 16th, as well as the Law of the tax of Cooperatives and the Law of Income Tax to check how the consideration of one or another law affects the tax charge.

KEYWORDS: Second degree cooperatives, tax, income tax, tax pressure, effective tax rate (ETR).

1.- INTRODUCCIÓN

En España, la importancia del sector agrario en la economía global es notable. Desde un punto de vista cuantitativo, según datos del Libro Blanco para la Agricultura y el Desarrollo Rural (2003)¹, en el año 2000 la actividad agraria generó el 3% del PIB nacional, proporcionó trabajo al 6,2% de la población ocupada y originó el 10,2% de los intercambios totales de mercancías con el exterior. El peso que el movimiento cooperativo tiene en el mismo es considerable, como lo atestiguan los 14.194,17 millones de euros que facturaron en el año 2003, según datos de la Confederación de Cooperativas Agrarias de España (en adelante CCAE)², lo que constituye un 43% de la Producción Final Agraria. Por Comunidades Autónomas, es la Comunidad Andaluza la que se encuentra por excelencia a la cabeza³.

La importancia del cooperativismo agrario de segundo grado también se hace patente. Durante los últimos años se ha producido una gran proliferación de las estructuras de segundo grado agrarias. Así, según datos económicos obtenidos de la CCAE (2000 y 2003) referidos al conjunto nacional, éstas han pasado de representar 175 en el año 2000, a 205 en el año 2003, agrupando a 3.192 entidades con un volumen de facturación que casi se ha duplicado de un ejercicio a otro; de facturar

¹ Véase referencia bibliográfica AA.VV (2003): *Libro Blanco para la Agricultura y el Desarrollo Rural*.

² En dichos datos se han considerado a las empresas que operan bajo la forma jurídica de sociedades agrarias, que son la inmensa mayoría, y otras formas jurídicas similares, como es el caso de las sociedades agrarias de transformación.

³ Es la región con más sociedades cooperativas agrarias con actividad económica en el año 2003, en la que tiene su sede 845 entidades, el 20% del total, y la que mayor número de socios agrupa –241.350 socios, el 24,6% del total–. CCAE (2003).

3.762,85 millones de euros en el año 2000⁴ se ha pasado a facturar 7.019,49 millones de euros en el año 2001, lo que implica que el 21,26% de la Producción Final Agraria circula por estas estructuras⁵.

Las sociedades cooperativas de segundo grado (en adelante SCSG⁶) han sido objeto de estudio por diversos autores, los cuales en su mayoría se han centrado en resaltar las ventajas que reportan, analizar datos económicos, instrumentalizar las bases de su organización y estudiar su Régimen jurídico y fiscal. Con el presente estudio queremos realizar una aportación en el ámbito fiscal de esta forma societaria⁷, siendo la finalidad del mismo analizar la presión fiscal soportada por una muestra de SCSG agrarias en el ejercicio 2002, persiguiendo tres objetivos:

- a) Determinar la presión fiscal soportada por las SCSG, en dicho ejercicio.
- b) Calcular la verdadera presión fiscal -en adelante presión fiscal real- que deberían de haber soportado en el ejercicio 2002, partiendo de la base que las sociedades estudiadas no aplicaron correctamente la normativa contable y fiscal, tal y como se desprende del estudio de las cuentas anuales de ese ejercicio. Se ha observado que algunos de los errores en los que incurren, y que tienen efectos sobre la presión fiscal a soportar, son los siguientes:
 - o La gran mayoría concilia el resultado contable y fiscal sin aplicar el modelo establecido en el Plan General de Contabilidad.
 - o Aquellas sociedades cooperativas que llevan el esquema de conciliación del resultado contable y del fiscal, no hacen una diferenciación del resultado

⁴ Su volumen de facturación representa el 34,8% del total facturado en el 2000.

⁵ Su volumen de facturación representa el 49,4% del total facturado en el 2003.

⁶ La SCSG es entendida como una sociedad con personalidad jurídica propia, constituida por al menos dos sociedades cooperativas de primer grado, de igual o diferente clase, las cuales mantienen su autonomía jurídica y empresarial respecto a la primera.

⁷ Las SCSG constituidas en la CCAA Andaluza, están reguladas jurídicamente por la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. A nivel fiscal, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas es la norma que resulta de aplicación, teniendo carácter supletorio respecto a dicho régimen la normativa tributaria general. Por otra parte, la ORDEN ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas las regulan contablemente, siéndole de aplicación el Plan General de Contabilidad de 1990, así como las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que lo desarrollan e interpretan, en todo aquello que no esté normalizado en las mismas.

cooperativo y extracooperativo, necesario para determinar la situación fiscal de las mismas.

- Todas las sociedades que han obtenido resultados positivos han realizado la oportuna dotación a los fondos propios, aunque de forma incorrecta.
- Durante la determinación de los porcentajes de dotación a fondos hemos observado, que la mayoría aplican incorrectamente los mínimos a dotar, lo cual repercute en la presión fiscal soportada:
 - Aplican los porcentajes correspondientes a las sociedades cooperativas de primer grado, o
 - Aplican porcentajes inferiores.
- Dotan los fondos obligatorios sobre los resultados después de impuestos, no ajustándose a lo establecido en los artículos 91, 92 y 93 de la Ley 2/1999 de, 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas (en adelante LSCA), aplicable para dicho ejercicio⁸:

c) Comparar la presión fiscal real bajo la LSCA, antes de la modificación de ésta por Ley 3/2002, de 16 de diciembre, y después de la misma, al objeto de observar el efecto que el cambio establecido en la LSCA tiene sobre la presión fiscal⁹.

Igualmente, se expondrá la presión fiscal que hubieran soportado en el ejercicio 2002, si no estuvieran sujetas a un Régimen de Tributación Especial, Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas (en adelante LRFC), y se ajustasen al Régimen de Tributación General aplicable a las sociedades mercantiles (Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS)¹⁰.

⁸ Las dotaciones a fondos en el ejercicio 2002 se realizaban según la LSCA después de impuestos. A partir de la Ley 3/2002, por la que se modifica la LSCA, queda expresamente establecido que las dotaciones a los fondos obligatorios se realizarán antes de la consideración de los impuestos. Esta ley entró en vigor en el ejercicio 2003.

⁹ La principal novedad introducida en la LSCA tiene que ver con que las dotaciones a los fondos obligatorios, pasan de realizarse después de impuestos a tenerse en cuenta antes de éstos, tal y como se establece también en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

¹⁰ Para el ejercicio objeto de estudio, 2002, el Régimen de Tributación General estaba regulado por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la cual fue derogada por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Con esta nueva normativa no se han introducido cambios significativos respecto al Régimen de Tributación General aquí analizado.

Centraremos el estudio en el Impuesto sobre Sociedades¹¹ como pilar base de la presión fiscal que soportan las sociedades, y en el ejercicio 2002 como ejercicio a partir del cual las modificaciones introducidas en la LSCA, tendrán los efectos que se ponen de manifiesto con el trabajo.

Para la evaluación cuantitativa de la presión fiscal se ha requerido la elección de un indicador que permitiera medir la carga tributaria de las SCSG. Este indicador ha sido el “Effective Tax Rate” (ETR), traducido como “Tipo Impositivo Efectivo” (en adelante TIE).

Señalar finalmente, que en nuestro país los estudios existentes hasta el momento sobre TIE son escasos¹², y más concretamente en el ámbito cooperativo. Además, todos ellos emplean datos agregados, lo cual nos lleva a que los resultados obtenidos no sean tan fiables como los procedentes de la información individual.

2. DEFINICIONES DE TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO EN ESPAÑA

Existen diversas definiciones de TIE, tanto en lo referente a su tipología, como en lo relativo a su definición¹³. La existencia de diferentes indicadores no es per se, un defecto de esta clase de estudios, simplemente refleja el hecho de que cada indicador mide diferentes cosas^A.

Tras un análisis de investigaciones nacionales e internacionales y considerando que nuestro objetivo en el estudio de la presión fiscal de las SCSG agrarias está restringido al efecto derivado del Impuesto sobre Sociedades, utilizaremos, una medida parcial¹⁴. Un buen indicador de la misma es el “TIE medio”¹⁵. A partir de

¹¹ Para un estudio de la fiscalidad de las sociedades cooperativas, puede verse: Juliá Igual, J.F y Server Izquierdo, R.J (1996), Garrido Pulido, T., Arenas Torres, P. y Moreno Albarracin, A.L. (2003)....

¹² Véase en la literatura española a Salas Fumás (1985), Paredes Gómez (1994), Borrego Cuesta (1999), Fernández Rodríguez (2001), Labatut y Martínez (2000), y más recientemente Molina Llopis (2003). Algunos estudios internacionales: Kaplan, R.L. (1975), Gupta, S. y Newberry, K. (1992), Callihan, D.S. (1994), Buijink, W., Janssen, B. y Schols, Y. (1999) y Nicodema, G. (2001).

¹³ Investigadores que usan el TIE Medio: Salas Fumás (1985), Martínez Arias, Fernández Rodríguez y Álvarez García (2001), Labatut Serer y Martínez Vargas (2000)

¹⁴ Paredes Gómez (1994, 37) expone que los tipos impositivos pueden ser “totales” cuando recogen la influencia de todos los impuestos empresariales, o “parciales”, si solo se refieren a un tipo particular de tributo. Buscamos una medida parcial ya que nuestro objetivo trata solo el análisis del Impuesto sobre Sociedades en las sociedades cooperativas y no vamos a entrar en su tratamiento fiscal en otro tipo de tributos.

¹⁵ Siguiendo a Fullerton (1984, 23), podemos diferenciar las dos clases siguientes: A) *Tipo Impositivo Medio*: nos da información sobre la presión fiscal empresarial, siendo de utilidad para

REVESCO Nº 88 - Primer Cuatrimestre 2006 - ISSN: 1885-8031

ahora hablaremos únicamente de “TIE”, entendiéndose que se trata de un tipo impositivo medio y parcial.

En general, este indicador se puede definir de la siguiente manera:

$$TIE = \frac{\text{Carga impositiva por Impuestos}^{16}}{\text{Resultado antes de Impuestos}}$$

Partiendo de esta fórmula genérica podemos definir el numerador utilizando el criterio de caja o el criterio del devengo. La utilización del primero supondría emplear una tasa o ratio fiscal. Con el uso del segundo obtendríamos un ratio contable. Desde ambos puntos de vista la definición de TIE queda recogida en los apartados siguientes.

A) Tipo impositivo efectivo “contable”.

Una medida posible de la presión fiscal, será utilizar el cociente entre el impuesto devengado y el resultado contable antes de impuestos (en adelante RCAI), al objeto de analizar como afecta el gasto por Impuesto sobre Sociedades sobre el resultado de la cooperativa. Este TIE es definido como TIE “Contable”, por basarse en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades desde el punto de vista contable^B. Este ratio en las sociedades cooperativas vendría representado por:

$$TIE_c = \frac{\text{Impuesto Devengado}}{RCCAI + RCOTAI + RCEAI}$$

Donde:

- RCCAI = Resultado contable cooperativo antes de impuestos.
- RCOTAI = Resultado contable de operaciones con terceros no socios antes de impuestos.
- RCEAI = Resultado contable extraordinario antes de impuestos.

establecer comparaciones entre empresas o sectores, así como entre distintos regímenes tributarios. B) *Tipo Impositivo Marginal*: nos permite conocer los incentivos en el empleo de nuevo capital, pudiendo utilizarse, por tanto, para determinar los atractivos a la inversión concedidos por el sistema fiscal correspondiente.

¹⁶ En nuestro caso la definición del numerador se concretaría en “Carga impositiva por Impuesto sobre Beneficios”

B) Tipo impositivo efectivo “fiscal”.

La otra medida factible de la presión fiscal, sería tomar en lugar del impuesto devengado, la cuota líquida. En este caso se denomina como TIE “Fiscal”, puesto que la cuota líquida se obtiene de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades a efectos fiscales^C. A nivel cooperativo, podríamos definirlo como sigue:

$$TIE_c = \frac{\text{Cuota Líquida}}{RCCAI + RCEXAI}$$

Donde:

- RCCAI = Resultado contable cooperativo antes de impuestos.
- RCEXAI= Resultado contable extracooperativo antes de impuestos¹⁷.

• Variables que influyen en el TIE

Vamos a recoger a continuación, y de forma esquemática, las variables que influyen en que las sociedades soporte una mayor o menor presión fiscal, y en consecuencia intervienen para la determinación del TIE. Ya que ambas definiciones de TIE tienen el mismo denominador, más o menos desagregado, las diferencias sólo pueden deberse a las existentes entre sus numeradores, es decir, entre el gasto por Impuesto sobre Sociedades y la cuota líquida.

Seguidamente, exponemos las variables que influyen en la determinación del TIE Fiscal, ya que para analizar las que afectan al TIE Contable basta con hacer abstracción de las diferencias temporales y pérdidas a compensar.

- **Diferencias permanentes:** Diferencias en la definición de los gastos e ingresos entre el ámbito económico y el tributario.

¹⁷ El RCEXAI se corresponde con la suma del resultado contable de operaciones con terceros no socios antes de impuestos (RCOTAI) y del resultado contable extraordinario antes de impuestos (RCEAI).

- **Diferencias temporales:** Diferencias entre los criterios temporales de imputación de ingresos y gastos utilizados en el ámbito contable y fiscal. Sus efectos serán un aumento o disminución del TIE “Fiscal”, no afectando al TIE “Contable”

- **Compensación de cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores:** De acuerdo con las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas (en adelante NCSC) la existencia de pérdidas compensables fiscalmente dará origen a un crédito impositivo que representa un menor impuesto a pagar en el futuro, y, en consecuencia, un menor TIE “Fiscal”, en el ejercicio que se compensen, aunque no contable.

- **Deducciones y bonificaciones:** Se trata de cantidades que permiten su detracción en la liquidación del impuesto, suponiendo una reducción del TIE “Contable” y del TIE “Fiscal”. Las sociedades cooperativas especialmente protegidas, podrán aplicar una bonificación del 50% del impuesto bruto a pagar, lo cual va a suponer una importante reducción del TIE cooperativo.

Entre los ajustes extracontables más significativos que surgen en las sociedades cooperativas, y que influirán en la presión fiscal soportada, podemos citar los recogidos en el **cuadro 1**.

CUADRO 1
AJUSTES EXTRACONTABLES EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.

DIFERENCIAS PERMANENTES	DIFERENCIAS TEMPORALES
<ul style="list-style-type: none"> • Distintos criterios de valoración. • Distinta calificación de ingresos y gastos, como cooperativos o extracooperativos, a nivel contable y fiscal: <ul style="list-style-type: none"> - Intereses y retornos procedentes de SC. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Libertad de amortización activo fijo nuevo adquirido en el plazo de 3 años a partir de la inscripción en el Registro de Sociedades Cooperativas. ▪ Intereses de las aportaciones al capital social, en la

<ul style="list-style-type: none"> - Beneficios objeto de reinversión procedentes de la enajenación de elementos del inmovilizado material. - Subvenciones de capital. • Deducción del 50% de las dotaciones obligatorias al FRO. • Exceso sobre la dotación obligatoria al FEP • Exceso si la dotación del FEP supera el límite del 30% de los excedentes netos. • Intereses de las aportaciones al capital social, en la medida que no hayan sido consideradas como gasto contable y fueron contabilizados como distribución de reservas. • Las derivadas de la aplicación de la LIS en lo no regulado en la LRFC: <ul style="list-style-type: none"> - Gastos no deducibles fiscalmente - Ingresos contables exentos de tributación... 	<p>medida que no hayan sido consideradas como gasto contable y fueron contabilizados como a cuenta de futuros beneficios.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Las derivadas de la aplicación de la LIS en lo no regulado en la LRFC: <ul style="list-style-type: none"> - Diferencias entre amortización fiscal y contable. - Ventas a plazos, contablemente se computan por el principio de devengo, y fiscalmente se permite llevar el criterio de caja. - Etc..
---	--

Fuente: Server Izquierdo y Marín Sánchez (1998, 180) y elaboración propia

3. POBLACIÓN OBJETO DE ESTUDIO.

El primer paso previo al estudio empírico, ha sido elegir nuestra población objeto de estudio, la cual fue las SCSG agrarias de la Comunidad Andaluza.

La elección de esta población de estudio está fundamentada en dos hechos, por un lado, en la importancia que el sector agrario tiene tanto a nivel nacional, como andaluz, y, por otro, en el peso que el movimiento cooperativo posee en el sector agrario.

Del total de las 43 SCSG agrarias con actividad en el ejercicio 2002, se tuvo acceso a las Cuentas Anuales de 2002, de 16 sociedades. Sin embargo, únicamente 8 podían ser objeto de estudio, al presentar el resto resultados negativos antes de impuestos. De estas 8 SCSG agrarias, hubo que excluir a dos, debido a que no realizaban conciliación entre el excedente y el resultado fiscal y su consideración podría desvirtuar el estudio ante la necesidad de realizar un sin fin de estimaciones, que no estarían basadas en datos reales debido a la falta de información. En consecuencia, la muestra final analizada fue de 6 SCSG agrarias, lo que representa un 14% de las SCSG agrarias de la Comunidad Andaluza.

4.- ESTUDIO EMPÍRICO: PRESIÓN FISCAL

Una vez definida nuestra población objetivo de estudio, así como el indicador que medirá la presión fiscal y variables que influyen en el mismo, a continuación pasamos a desarrollar el estudio empírico sobre la presión fiscal soportada por la muestra de SCSG agrarias, para cuya determinación nos tendremos que ayudar de la formulación de unos modelos matemáticos.

Del examen de las Cuentas Anuales, para recabar los datos necesarios para el estudio de la presión fiscal, se ha observado que las sociedades aportan una deficiente información sobre la situación fiscal y, además, incurre en errores conceptuales, tanto contables como fiscales, los cuales tendrá efectos sobre la presión fiscal soportada. En consecuencia, para el estudio tendremos que acudir a una serie de supuestos de partida.

Por este motivo, la reposición de los datos obtenidos de esta investigación los hemos estructurado en los siguientes apartados:

En primer lugar, las premisas de partidas necesarias para la determinación de la presión fiscal, y

En segundo lugar, presentaremos el proceso de determinación de la presión fiscal.

4.1 Premisas de partida en la determinación de la presión fiscal

Como consecuencia de que los niveles de información fiscal contenidos en las Cuentas Anuales por las sociedades que componen la muestra son escasos, para analizar la presión fiscal se ha requerido el establecimiento de una serie de premisas de partida, dado que el estudio se fundamenta en datos reales obtenidos de las Cuentas Anuales, los cuales en algunos casos han sido obviados.

Los supuestos de partida se concretan en los siguientes:

Supuesto 1: Analizamos la presión fiscal de 6 SCSG, las cuales son consideradas a efectos fiscales como sociedades cooperativas protegidas, en la medida que en la conciliación de resultados aplican los beneficios fiscales atribuidos a éstas y no disponemos de información suficiente para afirmar o negar tal condición.

Supuesto 2: Partimos de los datos que se facilitan en la Memoria del ejercicio 2002. En el supuesto que se necesite algún otro dato del que no se suministre información, se considera que el mismo tiene valor cero, pues de haber tenido valor, en principio, se tendría que haber informado de él.

Supuesto 3: Dado que no todas las sociedades cooperativas comunican los distintos resultados contables, para la determinación de éstos hemos seguido los siguientes pasos:

- 1.- Para aquellas sociedades cooperativas que presentan una conciliación del resultado contable y fiscal, hemos utilizado esta información. Es el caso de la SCSG5 y SCSG2.
- 2.- En el caso de la SCSG1 que aún presentando conciliación no se han podido determinar los distintos resultados, hemos considerado que el RCAI de la cuenta de Pérdidas y Ganancias es todo cooperativo, en la medida que realiza las dotaciones a fondos obligatorios correspondientes a esta tipología.
- 3.- El resto de SCSG –SCSG3, SCSG4 y SCSG6-, identificaban los distintos resultados.

Supuesto 4: Se decide dotar a fondos obligatorios –Fondo de reserva obligatorio (en adelante FRO) y Fondo de educación y promoción (en adelante FEP) –, el mínimo establecido por la LSCA para las SCSG –dotaciones obligatorias–, salvo que la sociedad haya atribuido un importe superior, en cuyo caso consideraremos éste. No obstante, a efectos fiscales, sólo será deducible el 50% de las dotaciones obligatorias al FRO y el 100% de las dotaciones obligatorias al FEP.

Para determinar estas dotaciones, puesto que no todas las SCSG han diferenciado contablemente los resultados cooperativos, con terceros ajenos y extraordinarios, hemos seguido la determinación de resultados presentada en el **Supuesto 3**.

Supuesto 5: Existen dos niveles de relación del FRO y el capital social, tal y como prescribe la LSCA:

a) Si el FRO es menor o igual al 50% del capital social, las dotaciones obligatorias serán:

RCCAI → 20% FRO y 5% FEP

RCOTA → 40% FRO y 10% FEP

RCEAI → 100% FRO

b) Si el FRO es mayor que el 50% del capital social, se dotarán obligatoriamente:

RCCAI → 15% FRO y 5% FEP

RCOTA → 40% FRO y 10% FEP

RCEAI → 100% FRO

Ante la imposibilidad de poder determinar para las sociedades objeto de estudio tales relaciones, obtendremos el TIE “Contable-Real” y el TIE “Fiscal-Real” para cada una de las mismas. Señalar, que a partir de ahora indicaremos que el FRO será mayor o menor al capital social, refiriéndonos al 50% de éste.

Supuesto 6: Las dotaciones a fondos se realizarán:

☞ Antes de la modificación de la LSCA: *Una vez compensadas pérdidas y después de impuestos.* Entendemos que para las sociedades cooperativas acogidas a la LSCA, *antes de la modificación de ésta*, los resultados después del Impuesto sobre Sociedades son la base para la dotación de los fondos obligatorios (FRO y FEP).

☞ Después de la modificación de la LSCA: La LSCA deja claramente indicado que las dotaciones se realizarán *una vez compensadas pérdidas y antes de la consideración de los impuestos.*

Supuesto 7: En aquellos casos que las sociedades presenten pérdidas de ejercicios anteriores, y no se indique la naturaleza de éstas -cooperativa, con terceros no socios y extraordinaria- la misma se considerará *pérdida cooperativa*, en la medida que las pérdidas en las sociedades cooperativas, por lo general, se generan como consecuencia del traspaso a los socios de resultados, vía precios o intereses.

Supuesto 8: Las diferencias permanentes que existen, son las derivadas de las dotaciones a los fondos obligatorios, así como aquellas que cada sociedad tuviera registrada por otros motivos.

Supuesto 9: No existen diferencias temporales, dado que ninguna sociedad cooperativa las ha registrado.

Supuesto 10: Se considera que se compensan cuotas íntegras negativas en aquellos casos que se indique su compensación en la Memoria.

Supuesto 11: No se tendrán en cuenta las retenciones y pagos a cuenta, pues éstas no afectará a la determinación de la presión fiscal.

Supuesto 12: Consideramos que las deducciones y bonificaciones aplicadas por las SCSG son correctas, y las tomamos en cuenta siempre que proceda. Hemos supuesto que las deducciones y bonificaciones aplicadas, están ligadas al resultado cooperativo dado que la gran mayoría de éstas se generan como consecuencia de la actividad principal de las sociedades, que en este caso es la actividad cooperativizada, la cual tiene su reflejo en el resultado cooperativo.

4.2 Procedimiento de determinación de la presión fiscal.

A continuación se determina el procedimiento llevado a cabo para la obtención de la presión fiscal, tanto soportada como la real a soportar, calculada ésta para la LSCA antes y después de la reforma. Igualmente, se establece la presión fiscal bajo el supuesto de aplicación del Régimen de Tributación General, LIS.

4.2.1 Presión fiscal soportada por las SCSG de la muestra

Tal y como se ha expuesto anteriormente, la primera medida posible de la presión fiscal es el TIE “Contable”, definido como el cociente entre el impuesto devengado y el resultado antes de impuestos.

$$TIE_c = \frac{\text{Impuesto Devengado}}{RCCAI + RCOTAI + RCEAI}$$

Basándonos en la definición de éste, en la **tabla 1** se muestra el TIE “Contable” soportado por cada una de las SCSG agrarias (en adelante TIE “Contable-Soportado”), calculado con base en datos extraídos de las Cuentas Anuales.

TABLA 1

TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO SOPORTADO POR LA MUESTRA (TIE “CONTABLE-SOPORTADO”)

	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG5	SCSG6
Impuesto Devengado	276.421,84	120.672,00	34.151,61	73.700,18	909,38	22.593,43
Resultado antes de Impuestos	1.765.705,70	905.576,00	227.091,98	384.027,26	5.098,55	94.277,08
TIE “Contable-Soportado”	15,66%	13,33%	15,04%	19,19%	17,84%	23,96%

Este TIE será comparado con el TIE que realmente tendrían que haber soportado si se hubiera aplicado correctamente la normativa contable y fiscal. A este nuevo TIE lo hemos denominado **TIE “Contable-Real”**, y para su determinación ha sido necesario partir de los supuestos de partida definidos anteriormente.

La otra medida factible de la presión fiscal, sería tomar el TIE “Fiscal”. Sin embargo, dado que no disponemos de las liquidaciones fiscales del Impuesto sobre Sociedades de las SCSG, no podremos calcular ésta con la información suministrada en la Memoria. Procedemos, no obstante, a determinar el TIE “Fiscal”, que deberían haber soportado aplicando correctamente la normativa contable y fiscal –**TIE “Fiscal-Real”**–, partiendo igualmente de la formulación de las premisas previas.

4.2.2 Presión fiscal real antes de la reforma de la LSCA

A partir de las premisas de partida definidas anteriormente y tomando en consideración los datos reales obtenidos de las Cuentas Anuales, se ha calculado la verdadera presión fiscal –TIE “Contable-Real” y el TIE “Fiscal-Real”–, que deberían de haber soportado en el ejercicio 2002, bajo las normas reguladas en la LSCA para el ejercicio objeto de estudio –LSCA antes de la reforma–.

A) Determinación del TIE “Contable-Real”

Para su obtención, nos encontramos con el problema de que, en el ejercicio 2002, el cálculo del impuesto devengado está en función de las dotaciones a los fondos obligatorios, a la vez que dichas dotaciones dependen del impuesto devengado. La solución radica en plantear el problema siguiendo la mecánica de liquidación del Impuesto sobre Sociedades con la idea de obtener una ecuación que nos permita calcular el impuesto devengado, tal y como a continuación expondremos. En consecuencia el TIE se calculará como sigue:

$$TIE_C = \frac{ID_{RC} + ID_{ROT} + ID_{RE}}{RCCAI + RCOTAI + RCEAI}$$

Donde:

- ID_{RC} = Impuesto devengado por los resultados cooperativos.
- ID_{ROT} = Impuesto devengado por los resultados de operaciones con terceros no socios.
- ID_{RE} = Impuesto devengado por los resultados extraordinarios.

Partiendo del procedimiento de liquidación del Impuesto sobre Sociedades en las sociedades cooperativas –ámbito contable–, el impuesto devengado para las SCSG protegidas sería determinado a través de las fórmulas siguientes.

$$ID_{RC} = \frac{(0.2 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha) * RCCAI + (0.2 * \beta + 0.1 * \alpha) PCCEA \pm 0.2 * DP_{RC} - D_{RC} - B_{RC}}{(1 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha)}$$

[Ecuación 1]

$$ID_{ROT} = \frac{(0.35 - 0.35 * \phi - 0.175 * \lambda) * RCOTAI + (0.35 * \phi + 0.175 * \lambda) * PCOTE A \pm 0.35 * DP_{ROT} - D_{ROT} - B_{ROT}}{(1 - 0.35 * \phi - 0.175 * \lambda)}$$

[Ecuación 2]

$$ID_{RE} = \frac{(0.35 - 0.175 * \omega) * RCEAI + 0.175 * \omega * PCEEA \pm 0.35 * DP_{RE} - D_{RE} - B_{RE}}{(1 - 0.175 * \omega)}$$

[Ecuación 3]

Donde:

- RCCAI= Resultado contable cooperativo antes de impuestos = Saldo de la cuenta 1291 antes de impuestos.
- PCCEA=Compensación de pérdida contable cooperativa de ejercicios anteriores
- DP_{RC}= Diferencias permanentes de los resultados cooperativos.
- D_{RC}= Deducciones por las operaciones cooperativas.
- B_{RC}= Bonificaciones por las operaciones cooperativas.
- ID_{RC}= Impuesto devengado por los resultados cooperativos.
- α= Porcentaje en tanto por uno de la dotación obligatoria al FRO.
- β= Porcentaje en tanto por uno de la dotación obligatoria al FEP.
- RCOTAI=Resultado contable de operaciones con terceros no socios antes de impuestos = Saldo de la cuenta 1292 antes de impuestos.
- PCOTEA=Pérdida contable de operaciones con terceros no socios de ejercicios anteriores.
- DP_{ROT}= Diferencias permanentes de los resultados de operaciones con terceros no socios.
- D_{ROT}= Deducciones por los resultados de operaciones con terceros no socios.
- B_{ROT}= Bonificaciones por los resultados de operaciones con terceros no socios.
- ID_{OT}= Impuesto devengado por los resultados de operaciones con terceros no socios.
- λ= Porcentaje en tanto por uno de la dotación obligatoria al FRO.
- φ= Porcentaje en tanto por uno de la dotación obligatoria al FEP.
- RCEAI= Resultado contable extraordinario antes de impuestos = Saldo de la cuenta 1293 antes de impuestos.
- PCEEA= Pérdida contable extraordinaria de ejercicios anteriores.
- DP_{RE}= Diferencias permanentes de los resultados extraordinarios.
- D_{RE}= Deducciones por los resultados extraordinarios.
- B_{RE}= Bonificaciones por los resultados extraordinarios.
- ID_{RE}= Impuesto devengado por los resultados extraordinarios.
- ω= Porcentaje en tanto por uno de la dotación obligatoria al FRO.

Aplicando sobre las **ecuaciones 1, 2 y 3**, los porcentajes a dotar para los fondos obligatorios en las SCSG, así como los datos sobre resultados, pérdidas compensables del resultado, diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones, extraídos de la Memoria para cada SCSG agraria, podemos determinar el impuesto devengado para cada resultado y a partir de ahí obtener el TIE “Contable-Real”. En la **tabla 2** se

indica el TIE “Contable-Real”, para cada una de las relaciones entre el FRO y el capital social.

TABLA 2
PRESIONES FISCALES SEGÚN LAS DISTINTAS NORMATIVAS, Y COMPARATIVA

	SCSG1	SCSG2	SCSG3	SCSG4	SCSG5	SCSG6	TIE Medio
<u>TIE “Contable-Soportado”</u>							
TIE “Soportado”	15,66%	13,33%	15,04%	19,19%	17,84%	23,96%	17,50%
<u>TIEs cuando el FRO < 50%CS</u>							
TIE _{A1} "Contable-Real"	15,36%	13,77%	17,54%	19,84%	13,13%	20,62%	16,71%
TIE _{D1} "Contable-Real"	14,90%	12,58%	16,47%	19,25%	11,79%	19,02%	15,67%
TIE _{A1} "Fiscal-Real"	3,26%	13,77%	17,54%	19,84%	3,48%	20,62%	13,09%
TIE _{D1} "Fiscal-Real"	2,80%	12,58%	16,47%	19,25%	2,14%	19,02%	12,04%
TIE "Contable-S.Mercantil" pyme	31,19%	27,08%	30,49%	33,83%	16,41%	30,22%	28,20%
TIE "Contable-S.Mercantil"	31,45%	27,57%	32,47%	35,00%	19,15%	35,00%	30,11%
TIE "Fiscal-S.Mercantil" pyme	10,01%	27,08%	30,49%	33,83%	1,93%	30,22%	22,26%
TIE "Fiscal-S.Mercantil"	10,27%	27,57%	32,47%	35,00%	2,25%	35,00%	23,76%
<u>TIEs cuando el FRO > 50%CS</u>							
TIE _{A2} "Contable-Real"	15,54%	14,06%	17,87%	19,87%	13,34%	20,87%	16,93%
TIE _{D2} "Contable-Real"	15,16%	12,89%	16,84%	19,37%	12,00%	19,31%	15,93%
TIE _{A2} "Fiscal-Real"	3,44%	14,06%	17,87%	19,87%	3,68%	20,87%	13,30%
TIE _{D2} "Fiscal-Real"	3,05%	12,89%	16,84%	19,37%	2,34%	19,31%	12,30%
TIE "Contable-S.Mercantil" pyme	31,19%	27,08%	30,49%	33,83%	16,41%	30,22%	28,20%
TIE "Contable-S.Mercantil"	31,45%	27,57%	32,47%	35,00%	19,15%	35,00%	30,11%
TIE "Fiscal-S.Mercantil" pyme	10,01%	27,08%	30,49%	33,83%	1,93%	30,22%	22,26%
TIE "Fiscal-S.Mercantil"	10,27%	27,57%	32,47%	35,00%	2,25%	35,00%	23,76%

Donde:

- TIE_{A1} "Contable-Real" = TIE “Contable-Real” antes de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es menor al capital social.
- TIE_{A2} "Contable-Real" = TIE “Contable-Real” antes de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es mayor al capital social.
- TIE_{A1} "Fiscal-Real" = TIE “Fiscal-Real” antes de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es menor al capital social.
- TIE_{A2} "Fiscal-Real" = TIE “Fiscal-Real” antes de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es mayor al capital social.

- TIE_{D1} "Contable-Real" = TIE "Contable-Real" después de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es menor al capital social.
- TIE_{D2} "Contable-Real" = TIE "Contable-Real" después de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es mayor al capital social.
- TIE_{D1} "Fiscal-Real" = TIE "Fiscal-Real" después de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es menor al capital social.
- TIE_{D2} "Fiscal-Real" = TIE "Fiscal-Real" después de la reforma de la LSCA y cuando el FRO es mayor al capital social.
- TIE "Contable-S.Mercantil" = TIE "Contable" según la LIS.
- TIE "Contable-S.Mercantil" pyme = TIE "Contable" según la LIS y para sociedades calificadas como PYME.
- TIE "Fiscal-S.Mercantil" = TIE "Fiscal" según la LIS.
- TIE "Fiscal-S.Mercantil" pyme = TIE "Fiscal" según la LIS y para sociedades calificadas como PYME.

Dotaciones a los fondos obligatorios:

Una vez calculados los impuestos devengados, podemos también determinar las dotaciones obligatorias al FRO y FEP, que se tomarán como dato para la determinación de la cuota líquida. Su cálculo se realizará a partir de las siguientes ecuaciones:

Para el RCCAI →

- Dotación obligatoria al FRO = $(RCCAI - PCCEA - ID_{RC}) * \alpha$ [Ecuación 4]
- Dotación obligatoria al FEP = $(RCCAI - PCCEA - ID_{RC}) * \beta$ [Ecuación 5]

Para el RCOTAI →

- Dotación obligatoria al FRO = $(RCOTAI - PCOTEA - ID_{ROT}) * \lambda$ [Ecuación 6]
- Dotación obligatoria al FEP = $(RCOTAI - PCOTEA - ID_{ROT}) * \phi$ [Ecuación 7]

Para el RCEAI →

- Dotación obligatoria al FRO = $(RCEAI - PCEEA - ID_{RE}) * \omega$ **[Ecuación 8]**

B) Determinación del TIE “Fiscal-Real”

Como se indicó en epígrafes anteriores el TIE “Fiscal” vendrá determinado por el cociente entre la cuota líquida y el resultado antes de impuestos.

La cuota líquida tomando como referencia la liquidación del Impuesto sobre Sociedades en las sociedades cooperativas, en su aspecto fiscal, se determinará como sigue:

$$CL = CI - DyB$$

$$CL = 0,2 * RCCAI - 0,1 * DFRO_{RC} - 0,2 * DFEP_{RC} + 0,35 * REXAI - 0,175 * DFRO_{REX} - 0,35 * DFEP_{REX} \pm 0,2 * DP_{RC} \pm 0,2 * DT_{RC} \pm 0,35 * DP_{REX} \pm 0,35 * DT_{REX} - CIN - DyB$$

[Ecuación 9]

Donde:

- RCCAI= Resultado contable cooperativo antes de impuestos.
- RCEXAI= Resultado contable extracooperativo antes de impuestos. Correspondiéndose con la agregación del RCOTAI y el RCEAI.
- DFRO_{RC}= Dotación al FRO de Resultados Cooperativos.
- DFEP_{RC}= Dotación al FEP de Resultados Cooperativos.
- DFRO_{REX}=Dotación al FRO de Resultados Extracooperativos.
- DFEP_{REX}= Dotación al FEP de Resultados Extracooperativos.
- DP_{RC}= Diferencias Permanentes del Resultado Cooperativo.
- DP_{REX}= Diferencias Permanentes del Resultado Extracooperativo.
- DT_{RC}= Diferencias Temporales del Resultado Cooperativo.
- DT_{REX}= Diferencias Temporales del Resultado Extracooperativo.
- BI= Base Imponible Total.
- BI_C= Base Imponible Cooperativa.
- BI_{EX}= Base Imponible Extracooperativa.
- CI= Cuota Íntegra.
- CIN= Cuota Íntegra negativa de ejercicios anteriores.
- DyB= Deducciones y bonificaciones.
- CL= Cuota Líquida.

El problema que se ponía de manifiesto anteriormente para la determinación del impuesto devengado (derivado de que el cálculo de éste estaba en función de las dotaciones a los fondos obligatorios, y a su vez dichas dotaciones dependían del

impuesto devengado) no ocurrirá en el cálculo de la cuota líquida, puesto que el importe de la dotación obligatoria susceptible de deducción ya es conocido – ecuaciones 4 a 8-.

Dotaciones a los fondos obligatorios:

Partiendo de que a efectos fiscales existen dos resultados, uno cooperativo y otro extracooperativo, y efectos contables tres, las dotaciones a tener en cuenta para el cálculo de la cuota líquida, serían:

Para el RCCAI → Lo dotado por los resultados cooperativos (RCCAI). *Ecuación 4 y 5.*

Para el RCEXAI → Lo dotado por los resultados de operaciones con terceros no socios y extraordinarios.

- *Dotación al FRO de Resultados Extracooperativos (DFRO_{REX})* → Dotaciones realizadas al FRO por el RCOTAI y el RCEAI. *Ecuación 6 y 8.*
- *Dotación al FEP de Resultados Extracooperativos (DFEP_{REX})* → Dotaciones realizadas al FRO por el RCOTAI. *Ecuación 7.*

En la **tabla 2**, anteriormente expuesta, se muestra el TIE “Fiscal-Real” para las dos relaciones del FRO con el capital social, tomando como referencia la **ecuación 9**, datos obtenidos de las Cuentas Anuales y las dotaciones a los fondos obligatorios.

Por otra parte, es lógico que el TIE_{A2} “Fiscal-Real” sea mayor al TIE_{A1} “Fiscal-Real”, debido a que el importe dotado a FRO es menor y en consecuencia el importe a deducir también será menor.

4.2.3 Presión fiscal real después de la reforma de la LSCA.

Aunque las modificaciones introducidas en la LSCA no han sido de aplicación hasta el ejercicio 2003, hemos creído interesante analizar el efecto que sobre la presión fiscal tendrán las mismas en las sociedades cooperativas. Para ello hemos

tomado como base los datos económicos que las SCSG presentan en el ejercicio 2002, dado que es independiente el año que tomemos para observar la variabilidad de la presión fiscal, siempre y cuando los datos de base para calcular el TIE, antes y después de la reforma, sean los mismos.

A) Determinación del TIE “Contable-Real”

Anteriormente a la reforma de la LSCA, la determinación del impuesto devengado exigía la realización de un sin fin de ecuaciones para llegar a determinar el importe de los mismos. Tras la Ley 3/2002, por la que se modifica la LSCA, queda expresamente establecido que las dotaciones a los fondos obligatorios se realizarán antes de la consideración de los impuestos. Por tanto, ya no nos enfrentamos al problema de que el impuesto devengado esté en función de la dotación de los fondos, y a su vez estas dotaciones del impuesto devengado.

Para comenzar el cálculo del TIE, en primer lugar, partimos de la imputación de las dotaciones a los fondos obligatorios, puesto que éstas son una de las variables a considerar para el cálculo del gasto devengado y al no estar condicionadas al impuesto, su determinación se puede hacer de forma directa.

Dotaciones a los fondos obligatorios:

El cálculo de las dotaciones obligatorias se determinará como sigue:

Para el RCCAI →

- Dotación obligatoria al FRO = $(RCCAI - PCCEA) * \alpha$ **[Ecuación 10]**
- Dotación obligatoria al FEP = $(RCCAI - PCCEA) * \beta$ **[Ecuación 11]**

Para el RCOTAI →

- Dotación obligatoria al FRO = $(RCOTAI - PCOTEA) * \lambda$ **[Ecuación 12]**
- Dotación obligatoria al FEP = $(RCOTAI - PCOTEA) * \phi$ **[Ecuación 13]**

Para el RCEAI →

- Dotación obligatoria al FRO = (RCEAI-PCEEA)* ω [Ecuación 14]

Si comparásemos las dotaciones a realizar a los fondos obligatorios, antes y después de la reforma de la ley, podríamos observar como tras la reforma todas las sociedades han de dotar un importe mayor a fondos. En consecuencia, se podrán deducir por dicho concepto un valor mayor, lo que repercutirá directamente sobre la presión fiscal, como se comprobará en próximos epígrafes.

La obtención del impuesto devengado en las *sociedades cooperativas protegidas* partiendo del cálculo del Impuesto Bruto para cada resultado, será:

$$ID = IB_{RC} + IB_{OT} + IB_{RE} - DyB$$

$$ID = (0.2 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha) * RCCAI + (0.2 * \beta + 0.1 * \alpha) * PCCEA + (0.35 - 0.35 * \phi - 0.175 * \lambda) * RCOTAI + (0.35 * \phi + 0.175 * \lambda) * PCOTE A + (0.35 - 0.175 * \omega) * RCEAI + 0.175 * \omega * PCEEA \pm 0.2 * DP_{RC} \pm 0.35 * DP_{OT} \pm 0.35 * DP_{RE} - DYB$$

[Ecuación 15]

Donde:

- ID= Impuesto Devengado.
- IB_{RC}= Impuesto Bruto procedente del resultado cooperativo.
- IB_{ROT}= Impuesto Bruto procedente del resultado de operaciones con terceros no socios.
- IB_{RE}= Impuesto Bruto procedente del resultado extraordinario.

A partir de la **ecuación 15**, y aplicando sobre ella los datos obtenidos de las Cuentas Anuales y las dotaciones a los fondos obligatorios, se puede calcular el TIE “Contable-Real”, que soportarían las SCSG si se aplicara la LSCA tras la reforma, tal y como se muestra en la **tabla 2**.

B) Determinación del TIE “Fiscal-Real”

Para la determinación del TIE “Fiscal-Real” después de la reforma, partimos de la **ecuación 9** anteriormente calculada para la obtención de la cuota líquida antes de la reforma de la LSCA, pues la única diferencia respecto a ésta tiene que ver con las dotaciones a los fondos obligatorios, las cuales se harán antes de impuestos. Esta ecuación se puede aplicar directamente debido a que el importe de dotación a fondos ya es conocido –*ecuaciones 10 a 14*–.

En la **tabla 2** se recoge el TIE “Fiscal-Real” después de la reforma.

4.2.4 Presión fiscal ajustándonos a la LIS

Con la finalidad de poder analizar las ventajas fiscales que presentan las SCSG agrarias con relación al resto de sociedades, en la **tabla 2** se presenta la presión fiscal que soportarían tomando como referencia el TIE “Contable” y el TIE “Fiscal”, si les fuera de aplicación el Régimen de Tributación General –LIS– y no estuvieran sujetas a un Régimen Especial –LRFC–.

Para la determinación de las presiones fiscales anteriores, hemos partido de las siguientes premisas:

A.- Se ha calculado el TIE para dos supuestos:

- El primero, en el caso de que las sociedades cooperativas sean consideradas como PYMES.
- En el segundo, para el supuesto que las sociedades cooperativas no cumplan con el requisito anterior. Este es el caso de las sociedades cooperativas objeto de nuestro estudio. Todas ellas presentan una cifra de negocios en el ejercicio inmediato anterior superior a 6 millones de euros.

B.- Las dotaciones realizadas a los fondos obligatorios no se consideran fiscalmente deducibles por la LIS.

C.- Las cuotas íntegras negativas a compensar, se han considerado que provienen de resultados cooperativos, para poder determinar la base imponible negativa que las

origina, la cual será la que se tome de referencia para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades siguiendo la LIS.

5. RESULTADOS FINALES. COMPARACIÓN DE TIEs.

Para observar como afecta la consideración de una u otra normativa, a la presión fiscal soportada por las SCSG, basta con realizar una comparativa de los distintos TIEs, la cual se muestra en la **tabla 2**, expuesta en epígrafes anteriores.

En primer lugar, comprobaremos si la presión fiscal soportada por las SCSG en el ejercicio 2002 es la correcta, o por el contrario están soportando una presión fiscal mayor o menor a la que deberían.

En segundo lugar, analizaremos como ha afectado la reforma de la LSCA a la presión fiscal soportada por las SCSG.

En tercer lugar, pondremos de manifiesto, a través de la presión fiscal soportada, las ventajas fiscales que presentan al estar sujetas a una tributación especial –LRFC–, frente al Régimen General aplicable a las sociedades mercantiles –LIS–.

- **comparativa TIE soportado y TIE real.**

Al cotejar la presión fiscal soportada por las sociedades cooperativas, medida por el TIE “Soportado”, con la presión fiscal que deberían de haber cargado si hubieran seguido correctamente la normativa fiscal (TIE_{A1} “Contable-Real”; TIE_{A2} “Contable-Real”), observamos que en ningún caso éstas han coincidido, bien por exceso o por defecto. Así, las sociedades SCSG1, SCSG5 y SCSG6 han soportado una presión fiscal mayor a la carga real, y el resto ha presentado una presión fiscal menor.

Entre las causas que han originado estos resultados podemos concretar las siguientes:

Por un lado, únicamente las SCSG1 y SCSG4 han aplicado correctamente los porcentajes de dotación a fondos obligatorios, imputando los mínimos exigidos por ley o importes superiores.

El resto de sociedades, bien aplican porcentajes incorrectos, o bien no realizan las dotaciones considerando los distintos resultados contables, realizando las dotaciones sobre el RCAI total. Estos errores conceptuales son una de las causas que harán que la presión fiscal soportada difiera de la presión que realmente deberían haber soportado.

Por otro lado, todas las sociedades objeto de estudio han dotado los fondos obligatorios antes de impuesto, siendo obligatorio en el ejercicio 2002 dotarlos después de impuestos. Este error hace que la presión fiscal soportada no coincida con la real. Igualmente, algunas de ellas los dotan antes de compensar pérdidas.

Durante la recopilación de la información fiscal se pudo observar que existen sociedades que todo lo que dotan se lo deducen, sin tener en cuenta lo establecido en la normativa fiscal; otras se descuentan importes superiores a lo dotado; y otras no se sustraen ningún importe, a pesar de haber realizado dotaciones a los fondos obligatorios. Estas circunstancias también tendrán efectos sobre la presión fiscal soportada, la cual en algunos casos es mayor y en otros es menor a la que realmente deberían de soportar.

Los errores conceptuales incurridos por las sociedades de la muestra han implicado que la presión fiscal soportada por el total de la misma, TIE medio de 17,50%, obtenida como una media de las presiones fiscales soportadas por cada una de las sociedades que componen ésta, sea mayor a la que se tendría que haber soportado, la cual ha sido calculada en 16,71%, cuando el FRO sea menor al capital social y en 16,93% cuando fuera mayor. En ambos casos la variación es superior a medio punto.

No obstante, las diferencias que presentan respecto a la presión fiscal que debería de haber soportado la muestra (TIE "Contable-Real") no son estadísticamente significativas. Se ha realizado un test de comparación de medias, obteniéndose un

valor del estadístico t^{18} de 0,396, cuando el FRO es menor al capital social, y de 0,289, cuando el FRO es mayor al capital social, que no resulta significativo.

- **Presión fiscal antes y después de la reforma**

A) Variación en el TIE “Contable” antes y después de la reforma de la LSCA

Como se puede observar en la **tabla 2** tras la reforma de la LSCA la presión fiscal soportada por las sociedades cooperativas desciende. En concreto, la muestra total refleja una caída de un punto en el TIE “Contable” (tanto cuando el $FRO < CS$ como cuando el $FRO > CS$).

Para comprobar si tales variaciones son estadísticamente significativas se ha realizado un test de comparación de medias, obteniéndose un valor del estadístico t de 0,573, cuando el FRO sea menor al capital social, y de 0,553, cuando el FRO es mayor, que no resulta significativo¹⁹. Por tanto, las discrepancias existentes entre el TIE “Contable” antes o después de la reforma no son estadísticamente significativas.

Igualmente, las variaciones que se ponen de manifiesto entre los TIEs “Contables”, en función de la relación existente entre el FRO y el capital social no son estadísticamente significativas, obteniéndose un valor del estadístico t de -0,12, antes de la reforma de la LSCA, y de -0,1430, después de ésta.

Por otra parte, se puede observar como la variación que experimenta la presión fiscal en todas las SCSG es negativa (favorable para las SCSG) y desigual, siendo las sociedades SCSG1 y SCSG4 las que han experimentado una menor variación.

¹⁸ El test de comparación de medias se ha basado en el test t de Student, cuyo estadístico es el siguiente:

$$t = \frac{\bar{X} - \bar{Y}}{\sqrt{\frac{(n-1)\hat{S}_1^2 + (m-1)\hat{S}_2^2}{n+m-2}} \sqrt{\frac{1}{n} + \frac{1}{m}}}$$

¹⁹ Los resultados obtenidos han sido:

G. de libertad	10	
		Valor crítico
Nivel de confianza	95%	1,812
	99%	2,764
	90%	1,372

Coincide este hecho con que ambas sociedades han presentado exclusivamente resultados cooperativos y además, han compensado pérdidas antes de dotar los fondos obligatorios. La sociedad más beneficiada ha sido la SCSG6, seguida de la SCSG5.

Sabiendo que las variables que inciden sobre el TIE “Contable”, son:

a) Las diferencias permanentes (ente otras):

- Deducción de dotaciones obligatorias a los fondos obligatorios.

b) Las deducciones y bonificaciones²⁰.

Y que la principal novedad de la reforma de la LSCA ha sido la dotación a los fondos obligatorios antes de impuesto, podemos precisar que el origen de la reducción de la presión fiscal tras la reforma está en las dotaciones a los fondos obligatorios, las cuales al realizarse después de la reforma antes de impuestos permiten una mayor deducción en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, lo que origina una menor carga tributaria.

Otra variable de influencia en la presión fiscal, aunque de carácter más coyuntural, es la compensación de pérdidas antes de la dotación de los fondos obligatorios. Esta variable hará que los importes a dotar de los excedentes sean menores a los que se dotarían si no existieran, y en consecuencia la sociedad soportaría una mayor presión fiscal. Si bien, al permanecer este factor constante antes y después de la reforma no afectará a la variación experimentada por la presión fiscal en dichos momentos.

Igualmente, se puede observar como las sociedades presentan un mayor TIE “Contable”, cuando el FRO es mayor al capital social, y ello es debido a que en dicho caso la dotación mínima al FRO por parte de los resultados cooperativos –15%– es inferior a la exigida cuando el FRO es menor al capital social –20%–. Tal circunstancia originará una menor deducción en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades por dotación a fondos obligatorios y, en consecuencia, un mayor gasto por Impuesto sobre Sociedades y mayor cuota a pagar, es decir, una mayor presión fiscal.

²⁰ Esta variable ha permanecido constante durante todo el estudio.

Otro aspecto a resaltar es que todos los TIEs determinados son menores que el tipo de gravamen especial de 20%, a excepción de la SCSG6 antes de la reforma.

Por otro lado, si comparamos la presión fiscal de cada una de las sociedades, es de resaltar que todas han obtenido unos TIEs diferentes, ya sea antes o después de la reforma, y ello es debido a que las variables de influencia en la presión fiscal han afectado a éstas de forma distinta. Así, hay sociedades que han presentado deducciones y bonificaciones y otras no; en algunas existen diferencias permanentes distintas de las que surgen por las dotaciones a los fondos obligatorios; las dotaciones a los fondos han sido diferentes; tres de ellas presentan pérdidas pendientes de compensación antes de dotar los fondos obligatorios, etc..

Sin embargo, aún en el supuesto de que todas tuvieran el mismo resultado contable, en importe aunque no en concepto, y las variables de influencia en la presión fiscal fueran idénticas, no coincidirían sus presiones fiscales, a diferencia de lo que ocurriría en las sociedades mercantiles, debido a las siguientes circunstancias:

- a) Los resultados contables –resultados cooperativos, de operaciones con terceros no socios y extraordinarios– están gravados por distintos tipos impositivos.
- b) La existencia de distinta tipología de resultados hará que las dotaciones a los fondos obligatorios difieran, en cuanto a importes y clase de fondo a dotar. Cuantos más tipos de resultados muestren, las dotaciones a fondos obligatorios serán mayores y las deducciones por dicho concepto también.

B) Variación en el TIE “Fiscal” antes y después de la reforma de la LSCA.

Tal y como recoge la **tabla 2** la presión fiscal medida por el TIE “Fiscal” ha sufrido una reducción tras la reforma, tanto para el caso en el que el FRO sea menor al capital social como para cuando sea mayor. El descenso de éste ha sido de un punto.

A su vez se ha realizado un test de comparación de medias para conocer si las diferencias entre el TIE “Fiscal” antes y después de la reforma son significativas, obteniéndose un valor del estadístico t de 0,230, cuando el FRO sea menor al capital

social, y de 0,220, cuando el FRO es mayor, que no resulta significativo²¹. Tal resultado, coincidente con el obtenido con el TIE “Contable”, indica que las diferencias existentes entre la presión fiscal, medida a través del TIE “Fiscal”, no son estadísticamente significativas.

El origen del descenso de la presión fiscal tras la reforma, también hay que buscarlo en las variables que influyen en el TIE “Fiscal”, las cuales son:

- Diferencias permanentes: (entre otras)
 - Deducciones de las dotaciones a los fondos obligatorios.
- Diferencias temporales.
- Compensación de cuotas íntegras negativas.
- Deducciones y bonificaciones.

Como ya se expuso anteriormente, ninguna sociedad ha aplicado diferencias temporales, por lo que esta variable puede ser desechada como origen de la variación.

Por lo que respecta a la compensación de cuotas íntegras negativas y a las deducciones y bonificaciones, éstas variables han permanecido constantes durante todo el estudio.

Por último, las diferencias permanentes, variable también existente en el TIE “Contable”, han permanecido constantes, a excepción de la diferencia permanente que surge por la deducción de las dotaciones a los fondos obligatorios, cuyo procedimiento de determinación ha sido modificado tras la reforma de la LSCA.

Hemos de resaltar que las reducciones experimentadas por el TIE “Fiscal” después de impuesto son idénticas a las experimentadas por el TIE “Contable”, lo que implica que ha sido la misma variable que ha afectado a éste la que lo ha hecho en el TIE “Fiscal”. En consecuencia, las variaciones experimentadas por ambos TIEs –

²¹ Los resultados obtenidos han sido:

<i>G. de libertad</i>	10	
		<i>Valor crítico</i>
<i>Nivel de confianza</i>	95%	1,812
	99%	2,764
	90%	1,372

Contable y Fiscal– tienen su origen en una misma causa: Las dotaciones a los fondos obligatorios.

Al igual que en el caso anterior, se puede observar como las sociedades presentan un mayor TIE “Fiscal”, cuando el FRO es mayor al capital social, también originado por la diferencia (en cuanto a porcentajes se refiere) de la dotación mínima al FRO por parte de los resultados cooperativos cuando el FRO es menor o mayor a éste.

Es preciso remarcar que los resultados obtenidos con el TIE “Contable” por cada sociedad son coincidentes con los obtenidos con el TIE “Fiscal” a excepción de la SCSG1 y SCSG5, debido a que salvo en estas últimas las variables que han afectado a ambos TIEs han sido las mismas –diferencias permanentes, deducciones y bonificaciones–. Las sociedades SCSG1 y SCSG5, no han presentado iguales TIEs debido a que a efectos fiscales han compensado pérdidas de ejercicios anteriores, hecho que ha originado una menor carga fiscal.

- **Presión Fiscal según la LRFC y la LIS.**

De la **tabla 2** se puede deducir, en primer lugar, como el nivel de presión fiscal en la LIS está condicionado a la consideración de la sociedad como entidad de reducida dimensión o no, soportando una menor presión fiscal cuando la entidad es considerada como PYME, en cuyo caso la presión fiscal se vería reducida entre 0 y 5 puntos. En segundo lugar, el TIE “Contable” en todos los casos es muy superior al que soportarían tributando como sociedad cooperativa protegida, ya sea antes o después de la reforma de la LSCA.

Si comparamos los resultados de las TIEs, antes o después de la reforma de la LSCA, con los obtenidos en el supuesto de que tributen bajo la LIS (TIE "Contable-S.Mercantil"; TIE "Fiscal-S.Mercantil"), observamos que estos últimos son siempre muy superiores, en más de 10 puntos. Dicha circunstancia nos pone de relieve que las sociedades cooperativas están protegidas mediante una legislación fiscal más tolerante, en orden a sus especiales características como entes asociativos que realizan una función social clara, que muy probablemente no sería realizada por otras formas empresariales.

Igualmente, la presión fiscal media de la muestra tributando bajo el Régimen de la LRFC, es siempre menor a la que soportarían si tributaran como sociedad mercantil, con independencia de su calificación o no como entidad de reducida dimensión.

Se ha llevado a cabo nuevamente un test de comparación de medias al objeto de concluir si las diferencias existentes entre dichos TIEs determinados según la LRFC y la LIS son significativas, obteniéndose los resultados del estadístico t, que se presentan en la **tabla 3**. Según dicha tabla estas variaciones son siempre estadísticamente significativas, salvo para el TIE Fiscal, cuando el FRO sea mayor al capital social.

TABLA 3
SIGNIFICATIVIDAD ESTADÍSTICA ENTRE LAS VARIACIONES DE LA TIE

	Estadístico t	Significatividad Estadística /Nivel de confianza (NC)
TIE _{A1} "Contable-Real" - TIE "Contable-S.M" pyme	-4,069836272	Significatividad estadística; NC del 90, 95 y 99%
TIE _{A1} "Contable-Real" - TIE "Contable-S.Mercantil"	-4,829063465	Significatividad estadística ; NC del 90, 95 y 99%
TIE _{A2} "Contable-Real"- TIE "Contable-S.M" pyme	-4,001745604	Significatividad estadística ; NC del 90, 95 y 99%
TIE _{A2} "Contable-Real" - TIE "Contable-S.Mercantil"	-4,761565036	Significatividad estadística ; NC del 90, 95 y 99%
TIE _{A1} "Fiscal-Real" - TIE "Fiscal-S.M" pyme	-1,473584932	Significatividad estadística; NC del 90%
TIE _{A1} "Fiscal-Real" - TIE "Fiscal-S.Mercantil"	-1,622390251	Significatividad estadística ; NC del 90%
TIE _{A2} "Fiscal-Real"- TIE "Fiscal-S.M" pyme	-0,974340475	No significatividad estadística
TIE _{A2} "Fiscal-Real" - TIE "Fiscal-S.Mercantil"	-1,163622167	No significatividad estadística

Para finalizar se muestra, en los **gráficos 1, 2 y 3** siguientes, una comparativa de los distintos TIEs obtenidos para cada una de las sociedades que componen la muestra, así como para la muestra total.

GRÁFICO 1
COMPARATIVA DE TIES MEDIOS.

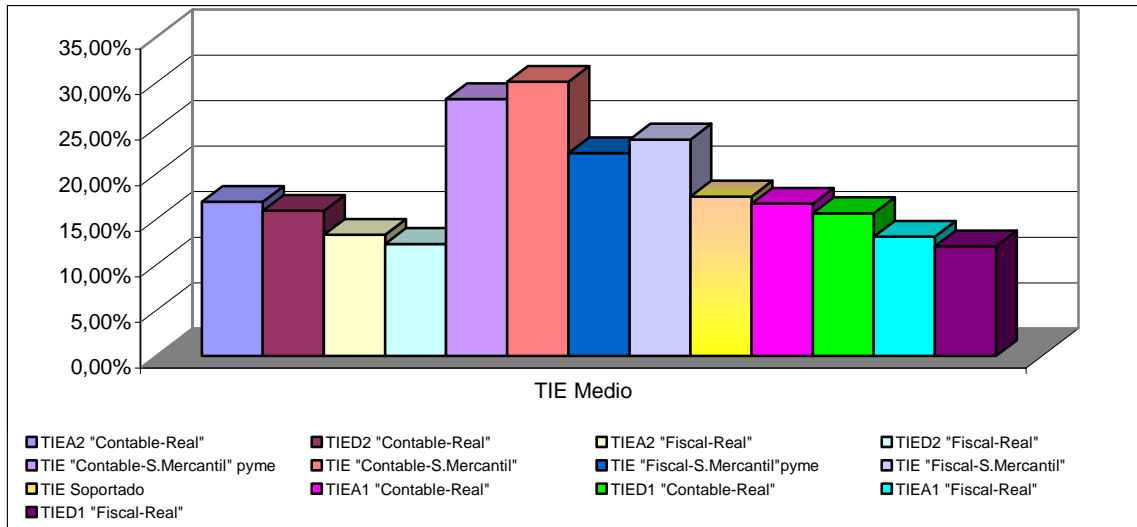


GRÁFICO 2
COMPARATIVA DE TIES CUANDO EL FRO ES MENOR AL CAPITAL SOCIAL

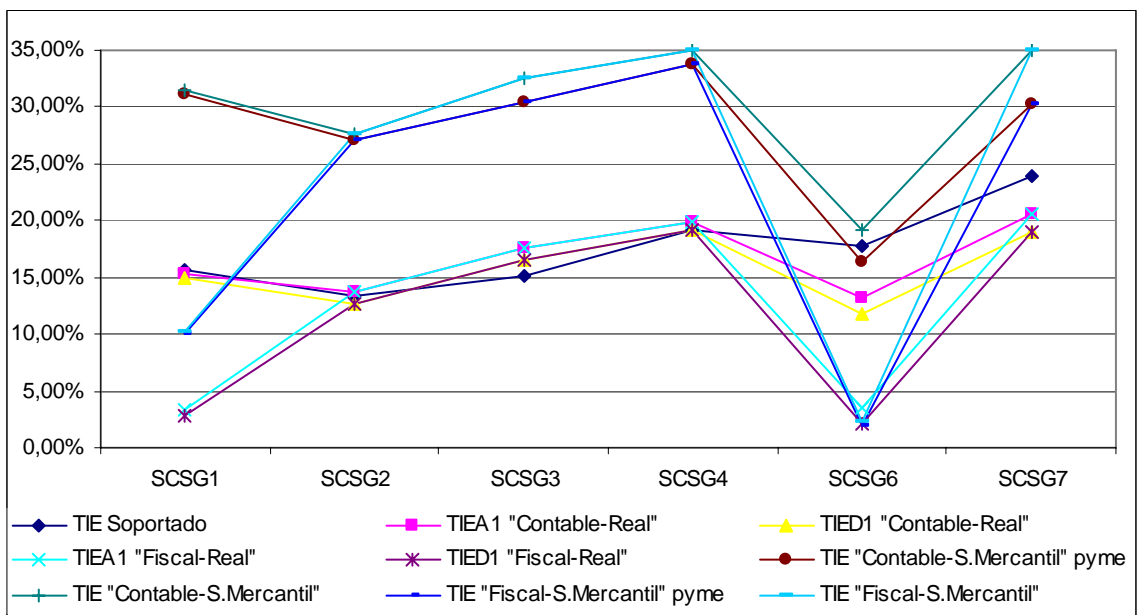
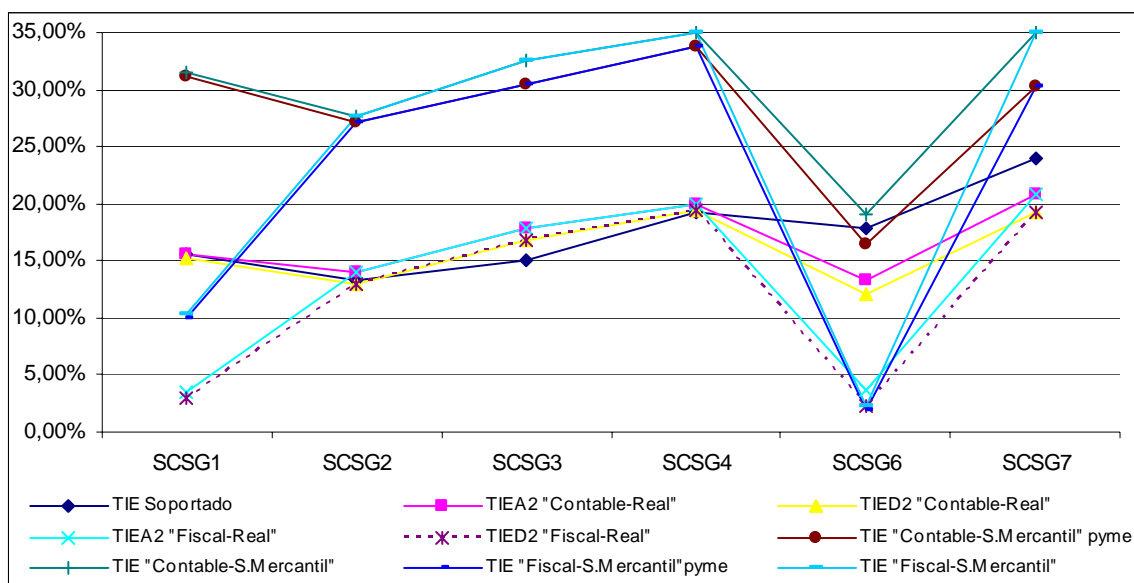


GRÁFICO 3

COMPARATIVA DE TIES CUANDO EL FRO ES MAYOR AL CAPITAL SOCIAL



6. CONCLUSIONES

- El TIE Soportado por las cooperativas, calculado en base al gasto por impuesto devengado y el resultado contable antes de impuesto, tomados de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, no es representativo de la verdadera presión fiscal soportada debido a que las sociedades han cometido errores conceptuales a la hora de la determinación del gasto por impuesto.
- Al determinar el TIE Contable que tendrían que haber soportado aplicando la LSCA antes de la reforma, se ha observado que en ningún caso éste ha coincidido con el TIE Soportado, bien por exceso o por defecto.
- Tras la reforma de la LSCA la presión fiscal, medida por el TIE Contable o por el TIE Fiscal, desciende, debido a que las dotaciones a los fondos obligatorios después de impuestos permiten una mayor deducción en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, las discrepancias entre los TIEs antes y después de la reforma no son estadísticamente significativas.

- El TIE medio soportado por el total de la muestra ha sido superior al que realmente deberían haber soportado. En consecuencia, las SCSG en su conjunto están incurriendo en un coste de oportunidad, en la medida que la mayor presión fiscal que soportan implicará una menor rentabilidad para el conjunto de la muestra. No obstante, dicha variación no es estadísticamente representativa.

Así mismo, después de la reforma de la LSCA, la presión fiscal media de la muestra calculada, es inferior, en un punto, a la que realmente soportarían antes de la misma. Es necesario indicar, que este descenso no es significativo estadísticamente.

- Las SCSG tendrán un mayor TIE, tanto Contable como Fiscal, cuando el FRO sea mayor al capital social, que cuando éste sea menor. Sin embargo, la variación de presión fiscal que implica este hecho no es estadísticamente significativa.
- La presión fiscal soportada por las SCSG, antes o después de la reforma de la LSCA, es sumamente inferior si éstas tributaran por la LRFC, que si estuvieran sujetas al Régimen de Tributación General –LIS–. Con esto se prueba la protección fiscal de la que gozan. Protección que tienen aún en el caso de ser consideradas como sociedades no protegidas a efectos fiscales, pues aunque éstas no van a gozar de los beneficios fiscales que se establecen para las protegidas y especialmente protegidas, sí que estarán sujetas a las reglas especiales o técnicas aplicables para la determinación del Impuesto sobre Sociedades. Esto implicará, en éste caso también, que su TIE sea menor que el que presentarían si estuvieran sujetas a la LIS. El ahorro fiscal que supone tributar por la LRFC y no por la LIS, es significativo desde un punto de vista estadístico.
- Las variables que mayor influencia han tenido sobre la presión fiscal calculada a través del TIE “Contable” y del TIE “Fiscal”, han sido:

– La tipología de resultados que exponga la sociedad. Ante un importe dado de resultado contable:

- Aquellas que presenten exclusivamente resultados cooperativos soportarán una menor presión fiscal que aquellas que también tengan resultados extracooperativos y extraordinarios.
 - Aquellas que mostrando resultados cooperativos únicamente obtengan resultados extracooperativos, soportarán una mayor presión fiscal que si presentarán también resultados extraordinarios.
-
- Las dotaciones a los fondos obligatorios antes o después de impuestos.
 - Los porcentajes aplicados sobre los excedentes que deben destinarse obligatoriamente a los fondos obligatorios, condicionados a que el FRO sea mayor o menor al capital social.
 - La aplicación de deducciones y bonificaciones.
 - La compensación de pérdidas antes de dotar fondos.
 - La compensación de cuotas íntegras negativas.

En definitiva, con la información manejada, se ha observado que las SCSG no aplican correctamente la normativa contable y menos aún la fiscal. Esta situación ha originado que unas hayan soportado una carga tributaria superior y, estén dejando de ganar –coste de oportunidad–, y otras hayan soportado una presión fiscal menor.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. *Libro Blanco para la Agricultura y el Desarrollo Rural*. Edita Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 2003.
- BORREGO CUESTA, A. La Fiscalidad de las empresas españolas. *Papeles de Economía Española*, nº 18-19, 1999, p. 269-281.
- BUIJINK, W., JANSSEN, B. Y SCHOLS, Y. Corporate Effective Tax Rates in the European Union. *Study commissioned by the Ministry of Finance, MARC Project*, Universiteit Maastricht, The Netherlands, April, 1999.
- CALLIHAN, D.S. Corporate effective Tax Rates: A synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature*, nº 13, 1994, p. 1-43.
- CONFEDERACIÓN DE COOPERATIVAS AGRARIAS DE ESPAÑA. Informe socioeconómico del cooperativismo agrario español. 2000-2003.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M^a.E. *La reforma del Impuesto sobre Sociedades a través de las diferencias contabilidad versus fiscalidad y su incidencia en el tipo impositivo efectivo*. Tesis Doctoral. Universidad de Oviedo, 2001.
- FULLERTON, D. Which Effective Tax Rate?. *National Tax Journal*, Vol. XXXVII, nº 1, 1984, p. 23-41.

- GARRIDO PULIDO, T., ARENAS TORRES, P. Y MORENO ALBARRACIN, A.L. Análisis de la fiscalidad de las cooperativas. Un enfoque crítico de la contabilidad del Impuesto de sociedades en el marco de la ley andaluza de cooperativas. *Revista Técnica Tributaria*, nº 61, 2003, p. 91-124.
- GIANNINI, D. Y MAGGIULLI, D. The Effective Tax Rates in the EU commission Study on Corporate Taxation: Methodological Aspects, Main Results and Policy Implications. *CEsifo Working Papers*, nº 666, February, 2002.
- GUPTA, S. Y NEWBERRY, K. Corporate Average Effective Tax Rates after the Tax Reform Act of 1986. *Tax Notes*, nº 55, 1992, p. 689-702.
- JULIÁ IGUAL, J.F. Y SERVER IZQUIERDO, R.J. *Fiscalidad de Cooperativas. Teoría y Práctica*, 3ª ed. Editorial Pirámide. Madrid, 1996.
- KAPLAN, R.L. Effective Corporate Tax Rates. *The Journal of Corporate Taxation*, Summer, 1975, p. 187-198.
- LABATUT SERER, T. Y MARTÍNEZ VARGAS, J. Tratamiento contable y fiscal de las fusiones en España. Evidencia empírica para el período 1992-1996. En: *IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC)*. Las Palmas de Gran Canaria, Mayo, 2000.
- MARTÍNEZ ARIAS, A., FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. Y ÁLVAREZ GARCÍA, S. La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa. *Instituto de Estudios Fiscales Documento de Trabajo*, nº 23, Madrid, 2001.
- MOLINA LLOPIS, R. *La evolución de la presión fiscal en las PYMEs: una aproximación a su incidencia sobre la situación financiera de las empresas de la Comunidad Valenciana*. Tesis Doctoral. Universitat de Valencia, 2003.
- NICODEMA, G. Computing Effective corporate Tax Rates. Comparisons and Results. *Economic Paper ECFIN E2/358/01-EN*, nº 153, Julio, 2001.
- PAREDES GÓMEZ, R. Efectos de incentivo a la inversión del sistema fiscal: el tipo impositivo efectivo como herramienta de análisis. *Actualidad financiera*, nº 11, 1994, p. 31-57.
- SALAS FUMAS, V. *La presión fiscal sobre la empresa española. Un estudio comparado*. Edita Ministerio de Industria y Energía. Secretaría General Técnica, Madrid, 1985.
- SERVER IZQUIERDO, R.J. Y MARÍN SÁNCHEZ, Mª.M. Conciliación del resultado contable y fiscal en Cooperativas. Repercusión cuantitativa en la cuota del Impuesto sobre Sociedades. *Revista Hacienda Pública Española*, nº 144, 1998, p. 175-193.
- SERVER IZQUIERDO, R.J. Y MELIÁ MARTÍ, E. Estudio económico, contable y fiscal de los procesos de fusión en cooperativas. *Revista de Estudios Financieros*, nº 254, 2004, p. 139-224.

Normativa

- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas. (BOE de 20 de diciembre).
- Ley 43/1995, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE de 28 de diciembre).
- Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. (BOJA de 20 de abril).
- Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. (BOE de 17 de julio).
- Ley 3/2002, de 16 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. (BOE de 11 de enero).
- Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas. (BOE de 27 de diciembre).
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. (BOE de 11 de marzo).

^A GIANNINI, D. Y MAGGIULLI, D. The Effective Tax Rates in the EU commission Study on Corporate Taxation: Methodological Aspects, Main Results and Policy Implications. *CESifo Working Papers*, nº 666, February, 2002, p. 4.

^B FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M^a.E. La reforma del Impuesto sobre Sociedades a través de las diferencias contabilidad versus fiscalidad y su incidencia en el tipo impositivo efectivo. Tesis Doctoral. Universidad de Oviedo, 2001, p. 136.

^C FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M^a.E. La reforma del Impuesto sobre Sociedades a través de las diferencias contabilidad versus fiscalidad y su incidencia en el tipo impositivo efectivo. Tesis Doctoral. Universidad de Oviedo, 2001, p. 137.