



**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social
y Cooperativa, nº 51, abril 2005, pp. 111-130**

La presión fiscal generada en la renovación del inmovilizado material en las cooperativas valencianas y en las reguladas por la ley 27/1999

**M^a del Mar Marín Sánchez
Agustín Romero Civera**
Universidad Politécnica de Valencia

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa
ISSN: 0213-8093. © 2005 CIRIEC-España
www.ciriec.es www.uv.es/reciriec

La presión fiscal generada en la renovación del inmovilizado material en las cooperativas valencianas y en las reguladas por la ley 27/1999

M^a del Mar Marín Sánchez
Agustín Romero Civera
Universidad Politécnica de Valencia

RESUMEN

En el presente trabajo nos hemos planteado cuantificar cual es la presión fiscal que se genera en las plusvalías obtenidas en la enajenación del inmovilizado material que son reinvertidas en las cooperativas. Para ello hemos considerado las reguladas con la Ley 27/1999 y por la Ley valenciana de cooperativas teniendo en cuenta el cambio normativo operado en esta Comunidad Autónoma. Así, en el marco del Impuesto sobre Sociedades, partiendo de la deducción general para incentivar estas operaciones, hemos tenido en cuenta las especiales características mercantiles de las cooperativas así como su Régimen Fiscal Especial regulado en la Ley 20/1990 que supone determinados beneficios fiscales para aquellas cooperativas que cumplan una serie de requisitos. Los resultados obtenidos ponen de manifiesto una presión fiscal negativa para las cooperativas especialmente protegidas que renueven sus inmovilizados y una tributación muy reducida para el resto de cooperativas.

PALABRAS CLAVE: Presión fiscal, Inmovilizado Material, Reinversión, Impuesto sobre Sociedades, Cooperativas.

CLAVES ECONLIT: G320, P130, Q130.

La pression fiscale générée par le renouvellement de l'actif immobilisé dans les coopératives valenciennes et dans celles qui sont réglementées par la loi 27/1999

RÉSUMÉ: Dans ce travail, nous essayons de quantifier quelle est la pression fiscale générée par le profit obtenu de la vente de l'actif immobilisé qui est réinvesti dans les coopératives réglementées par la loi 27/1999 et par la loi sur les coopératives dans la Communauté Valencienne, et qui tient compte du changement de réglementation qui a eu lieu dans cette communauté autonome. Pour cela et dans le cadre de l'impôt sur les sociétés, en partant de la déduction pour stimuler ces opérations, nous considérons les particularités mercantiles spécifiques des coopératives ainsi que leur régime fiscal spécial réglementé par la loi 20/1990 qui suppose certains bénéfices fiscaux pour les coopératives qui remplissent une série de conditions. Les résultats ainsi obtenus montrent une pression fiscale négative pour les coopératives spécialement protégées et qui renouvellent leurs actifs immobilisés et une fiscalité très réduite pour le reste des coopératives.

MOTS CLÉ: pression fiscale, actif immobilisé, réinvesti, impôt sur les sociétés, coopératives.

Fiscal pressure generated by fixed assets renewal in Valencian cooperatives and those regulated bay law 27/1999

ABSTRACT: In this paper we aim at quantifying tax pressure generated by the benefits obtained through the sell of tangible fixed assets that are reinvested in cooperatives. To this end, we have considered the cooperatives regulated by Law 27/1999 and by the Valencian Cooperatives Law, taking into account the statutory change that took place in this Spanish region. Consequently, and within the framework of the Company Tax Law an considering the general allowances to offer incentives to these sales/renewals, we have taken into account the special commercial characteristics of the cooperatives as well as their Special Fiscal Status acc. Law 20/1990, where certain fiscal advantages are given to cooperatives that meet the criteria. Results show a negative fiscal pressure for specially protected cooperatives that renew their tangible fixed assets and very reduced taxation levels for the rest of cooperatives.

KEY WORDS: Tax pressure, tangible assets, reinvested, Tax on Benefits, cooperatives.

1.- Introducción y objetivos

Las cooperativas son entidades que cuentan con una larga tradición y que en las variadas circunstancias políticas, económicas y sociales a las que han tenido que hacer frente han demostrado su gran capacidad generadora de bienestar para sus socios y de riqueza para ellos, de lo que se deriva que las cooperativas son en muchas ocasiones el motor fundamental de la vida económica y social en numerosos territorios y el principal instrumento empresarial al servicio de sus habitantes.

Asimismo, es evidente que uno de los principales obstáculos en su desarrollo se localiza en la antigüedad de sus inmovilizados y en su obsolescencia. De ahí que numerosas entidades estén abordando actualmente procesos de renovación de sus activos fijos, para así conseguir mejorar sus rendimientos.

Esta política de renovación requiere un importante esfuerzo de todos los miembros de la cooperativa, por ello hemos considerado sumamente interesante analizar la influencia que la legislación mercantil y fiscal en cooperativas tienen en la tributación de las plusvalías procedentes de la enajenación del inmovilizado que se reinvierta.

Para ello debemos tener presente que las cooperativas en España, se encuentran reguladas por catorce leyes distintas cuyos ámbitos de aplicación se circunscriben a la Comunidad Autónoma que las ha emitido, con la excepción de la Ley 27/1999 de ámbito estatal y aplicable a entidades que operen en varias Comunidades Autónomas, o bien en aquellas que todavía no han promulgado su propia Ley de cooperativas.

Esta profusión de normas, determina diferencias en importantes aspectos de su regulación, como es, por ejemplo el régimen económico, y conlleva notables repercusiones a nivel fiscal, como veremos, dada su influencia en el cálculo del Impuesto sobre Sociedades, impuesto en el que vamos a centrar nuestro trabajo.

Así, el Impuesto sobre Sociedades en España se encuentra regulado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto. Sin embargo y dadas las especiales características de las cooperativas, así como su importancia a nivel tanto social como económico, nos encontramos con que las cooperativas cuentan en España¹ con un régimen fiscal especial, la Ley 20/1990 de 19 de diciembre, en el que se contemplan una serie de beneficios fiscales en varios impuestos, incluido el Impuesto sobre Sociedades.

1.- Con excepción de Navarra y País Vasco, que cuentan con sus propias leyes fiscales.

En este sentido, cabe destacar que las disposiciones que afectan a este Impuesto se ven claramente influenciadas por la regulación existente del régimen económico de una cooperativa. Por ello en el presente trabajo analizaremos y compararemos la tributación de los resultados extraordinarios y concretamente, de las plusvalías generadas en la enajenación de inmovilizado que se reinviertan tanto en sociedades mercantiles, como en cooperativas que se encuentren reguladas por la Ley 27/1999, así como en cooperativas valencianas, teniendo en cuenta en este último caso el cambio sustancial que la legislación cooperativa en la Comunidad Valenciana ha experimentado con la promulgación de la Ley 8/2003, de 24 de marzo.

De este modo podremos cuantificar la presión fiscal que soportan estas plusvalías y también nos indicará el incentivo que desde la administración se está dando a estas operaciones de renovación del inmovilizado.

2.- La fiscalidad de las cooperativas

Las entidades asociativas en España, están sometidas al derecho fiscal común y consecuentemente se les aplica el régimen de liquidación del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Reglamento aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio), si bien las sociedades cooperativas, en particular, gozan de un régimen de especialidades tributarias, la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas al que ya hemos hecho referencia.

Con la Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas se regula técnicamente la aplicación de las normas tributarias de carácter general en este tipo de sociedades², atendiendo a sus especificidades que se derivan del hecho de su diferenciación en su regulación societaria, además de establecer un conjunto de beneficios fiscales para las cooperativas que cumplan determinados requisitos.

Así, la Ley fiscal establece dos niveles de protección fiscal siendo el primero de ellos el correspondiente a las cooperativas protegidas, mientras que el segundo nivel al que se le atribuyen mayores beneficios fiscales, sería el de las cooperativas especialmente protegidas. A continuación, examinaremos los requisitos que deben cumplirse para acogerse a los mismos y las distintas ventajas tributarias que conllevan.

2.- En su Disposición Adicional Primera, establece que las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT), determinarán el Impuesto sobre Sociedades aplicando el régimen común, y por lo tanto, no le son de aplicación las normas recogidas en la Ley 20/1990. Únicamente les reconoce beneficios fiscales en dos impuestos: en el Impuesto sobre Actividades Económicas disfrutan de una bonificación del 95% sobre la cuota y los recargos, mientras que en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados disfrutan de las mismas ventajas fiscales reconocidas a las cooperativas calificadas por la Ley 20/1990 como especialmente protegidas.

Cooperativas Protegidas fiscalmente

La Ley 20/1990, establece en su artículo 13 una serie de requisitos para poder disfrutar de la protección fiscal y entre los que destacan el hecho de que se debe cumplir la legislación cooperativa autonómica o estatal aplicable y en particular en todo lo que se refiere al régimen económico de las mismas.

Además se establece un límite a las operaciones que puede realizar la cooperativa con terceros no socios, fijándose el mismo en un 50% de las operaciones totales que realice la entidad.

Otro de los requisitos más reseñables se refiere a la participación de la cooperativa en otras sociedades, autorizándose hasta un 10% del capital que puede ser ampliado al 40% siempre que se contemple en los Estatutos y que la sociedad en la que se participa realice actividades preparatorias o complementarias de las de la cooperativa.

Cooperativas Especialmente Protegidas

Serán aquellas que cumplan los requisitos de las cooperativas protegidas y que pertenezcan a alguno de los siguientes tipos: cooperativa agraria, cooperativa de explotación comunitaria de la tierra, cooperativa del mar, cooperativa de consumidores y usuarios y cooperativa de trabajo asociado. En cada uno de ellos se establecen una serie de condiciones para poder disfrutar de la especial protección.

Asimismo se restringe en mayor medida las operaciones con terceros no socios que no pueden superar el 40 % de los ingresos obtenidos por operaciones con socios.

En definitiva, el legislador tributario pretende asegurarse de que la cooperativa a la que se le está otorgando la especial protección, realmente opere mayoritariamente con sus socios.

Beneficios fiscales de las cooperativas

En su Título IV, la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas contempla una serie de beneficios fiscales aplicables a las cooperativas que disfrutan de la protección fiscal, es decir las que cumplen los requisitos señalados en la Ley. Los mismos se refieren fundamentalmente a los tributos locales, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y el Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, debe tenerse en cuenta que dadas las especiales características de esta forma jurídica, además de contemplarse en la Ley una serie de ventajas tributarias para este Impuesto, se establecen una serie de normas técnicas necesarias para el cálculo del mismo siendo éstas últimas aplicables tanto para las cooperativas protegidas y especialmente protegidas como para las cooperativas que hayan perdido la protección (Barrera et al, 1992). A continuación resu-

miremos sus puntos más importantes, destacando aquellos en los que dependiendo del régimen económico que afecte a la Cooperativa, el resultado fiscal varía.

El Impuesto sobre Sociedades en cooperativas

Para realizar el cálculo del Impuesto (figura 1), debemos partir de los resultados del ejercicio distinguiendo los que la Ley fiscal define como cooperativos de los que se consideran como extracooperativos. Esta distinción está motivada por los diferentes tipos de gravamen que afectan a uno y otro, siendo del 20% para los cooperativos y el tipo general del 35% para los extracooperativos. Así, la Ley 20/1990 nos detalla que gastos e ingresos son o no considerados como ingresos o gastos cooperativos o extracooperativos fiscalmente computables, incluyéndose entre los extracooperativos los beneficios extraordinarios derivados de la enajenación del inmovilizado. Por tanto, a partir de los resultados del ejercicio calculados aplicando las normas contables y la legislación cooperativa autonómica correspondiente, deberemos practicar los ajustes extracontables que procedan para obtener la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (Pérez, 1999).

Los ajustes extracontables a realizar estarán motivados por un lado por las diferencias entre la legislación autonómica cooperativa y la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y por otro lado por las posibles diferencias específicas generadas por la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas. Entre éstas últimas se encuentran las debidas a la consideración por parte de la Ley 27/1999 de cooperativas y la Ley valenciana actual de los resultados extraordinarios como resultados cooperativos si existe reinversión de los importes obtenidos en la enajenación y, en el caso valenciano, si proceden de inmovilizado material.

Además, según la norma fiscal, pueden reducir su base imponible con el 50% de las cantidades que obligatoriamente hayan destinado al Fondo de Reserva Obligatorio y la totalidad de las empleadas en el Fondo de Educación y Promoción Cooperativa. La Ley fiscal no especifica que cantidades entiende que deben ser obligatoriamente destinadas a dichos fondos, por lo que debe entenderse que serán las dotaciones mínimas obligatorias fijadas por los Estatutos de cada cooperativa que en ningún caso podrán ser inferiores a los establecidos en la Ley de cooperativas aplicable en cada caso, y que varía de una Comunidad Autónoma a otra (Juliá, Server, 1996).

Esta reducción en la Base Imponible supone un beneficio fiscal aplicable por cualquier cooperativa, incluidas las no protegidas, y ha sido interpretado como una medida implantada por el legislador para compensar en cierta medida la obligación que establecen la mayoría de las leyes de cooperativas de destinar una parte de sus beneficios anuales a unos fondos que tiene un carácter irrepartible e inembargable y con un destino muy concreto, en el mismo sentido.

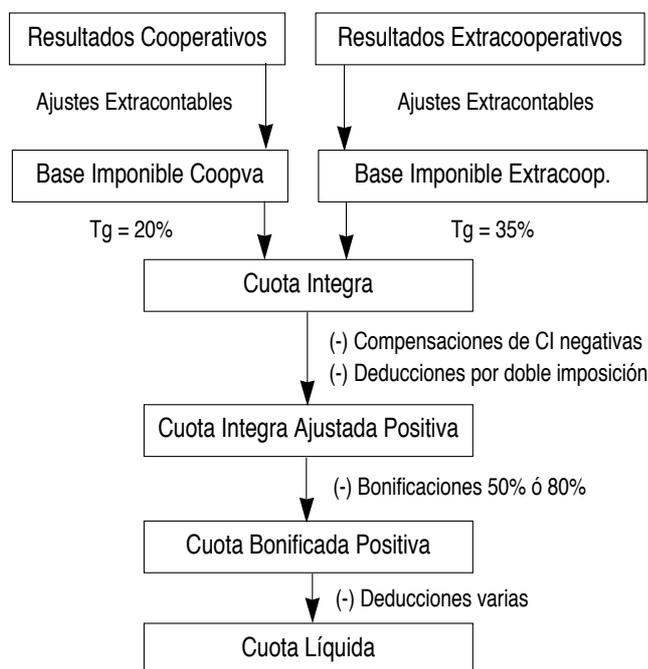
La mayor parte de autores coinciden que esta reducción (aunque parcial) en la Base Imponible de la dotaciones a los Fondos Irrepartibles de las cooperativas son normas de incentivo, más que de ajuste técnico, pero que responden a su adaptación a las condiciones de mercado que distorsio-

narían la realidad, por el hecho de ser irrepartibles y tributar, frente a otro tipo de sociedades (Alguacil, 2003)

Otra ventaja fiscal que se recoge en la Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas, y ya para el caso de las cooperativas protegidas, consiste en la aplicación de la libertad de amortización por aquellas entidades que adquieran activo fijo nuevo en sus tres primeros años de vida. La aplicación de esta medida generaría por tanto un ajuste extracontable. Además deberá tenerse en cuenta en el cálculo de la deducción por reinversión de beneficios obtenidos en la enajenación de inmovilizado en el caso de que dicho inmovilizado haya disfrutado de esta libertad de amortización, como veremos en el siguiente epígrafe.

Asimismo, una vez calculada las correspondientes bases imponibles cooperativas y extracooperativas aplicaríamos el tipo de gravamen sobre las mismas y obtendríamos la Cuota Integra. Aquí se plantea otro beneficio fiscal, como ya hemos visto, ya que el tipo de gravamen a aplicar en el caso de cooperativas protegidas en su base imponible cooperativa es del 20%, mientras que los resultados extracooperativos tributan al tipo general, es decir el 35%.

Figura 1: Esquema de cálculo del Impuesto sobre Sociedades en Cooperativas (Juliá J.F., Server R.J.; Marín M., 2003)



A continuación, para obtener la Cuota Íntegra Ajustada Positiva se minoraría la Cuota Íntegra con las deducciones por doble imposición y se podrían compensar Cuotas Íntegras negativas durante 15 ejercicios, siempre con el límite de la Cuota Íntegra de ese ejercicio. Esta compensación es propia de esta forma jurídica (la Ley del Impuesto sobre Sociedades contempla la compensación de bases imponibles negativas durante los 15 ejercicios inmediatos y siguientes) y obedece a cuestiones de técnica tributaria (art. 24 Ley 20/1990) (Crespo, 1999).

La Cuota Íntegra Ajustada Positiva, en el caso de cooperativas especialmente protegidas, podrá minorarse con una bonificación que se calcula como el 50% de la Cuota Íntegra. Esta bonificación puede incrementarse hasta el 80% de la Cuota Íntegra en el caso de que la cooperativa especialmente protegida cumpla los requisitos que establece la Ley 19/1995 de Modernización de Explotaciones Agrarias para ser calificada de entidad prioritaria. El resultado obtenido sería la Cuota Bonificada.

Finalmente, para obtener la Cuota Líquida del ejercicio le restaríamos a la Cuota Bonificada las deducciones que para incentivar determinadas actividades se contemplan en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y entre las que se encuentra la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que analizamos seguidamente. Para terminar, la Cuota a Pagar del Impuesto sobre Sociedades se obtendría al quitar a la Cuota Líquida las retenciones y pagos a cuenta efectuados durante el periodo impositivo.

3.- Beneficios fiscales que afectan a las plusvalías derivadas de la enajenación de inmovilizado material reinvertidas

El texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades contempla en su artículo 42 la deducción, en la cuota líquida, de un porcentaje de la plusvalía generada en la enajenación de inmovilizado siempre que los importes obtenidos en la venta se reinviertan. Esta deducción, fue introducida por la Ley 24/2001, de 31 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y es aplicable a las plusvalías incluidas en el ejercicio iniciado desde el 1 de enero de 2002, permitiendo, a través de su disposición transitoria tercera, optar por esta nueva fórmula a las sociedades que reinvirtieron antes y tenían cantidades pendientes de diferir. Así, las cooperativas que tenían bases que imputar fiscalmente por haber reinvertido en ejercicios anteriores, pudieron acogerse al nuevo régimen en los ejercicios que se iniciaron desde el 1 de enero de 2002. Una de sus características más relevantes como veremos en el desarrollo de este trabajo, es que para practicar esta deducción no opera ningún límite de Cuota (Domínguez, 2002).

La reinversión puede darse en elementos patrimoniales, ya sea inmovilizado material o inmaterial, afectos a las actividades económicas, así como en participaciones en capital de cualquier tipo de entidad que otorguen una participación superior al 5% del capital de las mismas. El plazo para reali-

zar la reinversión comprende el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración Tributaria a propuesta del sujeto pasivo.

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión que se haya integrado en la base imponible, es decir, la plusvalía generada que en el caso de inmuebles estará corregida con el efecto de la inflación. Asimismo, la Ley establece que el valor de transmisión a los efectos del cálculo de esta base, no podrá superar el valor de mercado.

No se incluirá en la base de deducción las cantidades aplicadas a la libertad de amortización. Esta circunstancia puede tener importancia en cooperativas dado que el régimen fiscal especial establece la libertad de amortización para el activo fijo nuevo adquirido en los tres primeros años de vida de la cooperativa, a contar a partir de su inscripción en el Registro de Cooperativas, como hemos visto anteriormente.

Cabe destacar que las empresas que cumplan los requisitos para ser calificadas como de reducida dimensión (importe neto de la cifra de negocio inferior a 8 millones de euros en el periodo impositivo inmediato anterior) podrán amortizar aceleradamente los bienes objeto de reinversión, empleando el coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas (art. 113 TRLS). Cuando el importe invertido sea superior o inferior al obtenido en la transmisión, la amortización acelerada se aplicará sólo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión. Este beneficio fiscal es compatible con el régimen fiscal especial que afecta a las cooperativas.

La cuantía de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios es:

- Del 20% para bases imponibles sometidas al tipo general de gravamen del 35%.
- Del 10% para bases imponibles sometidas al tipo del 25%.
- Del 5% para bases imponibles sometidas al 20%.
- Del 25%, para las que tributen al 40%.

Cabe aquí una duda de interpretación, sobre la intención del legislador, ya que las cooperativas, por esos beneficios extraordinarios tributan al treinta y cinco por ciento³, aunque en general tributen al veinte por ciento (excepto las de crédito, que lo hacen al veinticinco). En nuestra opinión la interpretación correcta es aplicar la deducción del 20% dado que la tributación de la base imponible en la que se incluyen las plusvalías en cooperativas es al tipo general.

Otras circunstancias que afectarán a la tributación de las plusvalías obtenidas en la enajenación de inmovilizados y que analizamos en el siguiente epígrafe se centran en que, en cooperativas, se pueda reducir la base imponible, como ya hemos visto, con el 100% de las dotaciones mínimas obli-

3.- Artículo 21 de la Ley 20/1990.

gatorias efectuadas por la cooperativa al Fondo de Educación y Promoción Cooperativa y el 50% de las realizadas al Fondo de Reserva Obligatoria. Ello determina una alteración en la presión fiscal en función de esas dotaciones, variando su cuantía de una Comunidad Autónoma a otra, lo cual determina diferencias en la presión fiscal que sufren las cooperativas en razón al territorio (Server, Marín, 1998).

Por otro lado, si la cooperativa es especialmente protegida, disfruta de una bonificación en la Cuota Integra del 50%. Este caso sólo puede darse en cooperativas agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar, de consumidores y usuarios y de trabajo asociado que son las únicas que pueden disfrutar de la especial protección en el caso de que cumplan los requisitos detallados en la Ley 20/1990 como ya hemos visto.

Por lo tanto, para poder calcular la presión fiscal que afecta a las plusvalías generadas en la enajenación de inmovilizado debemos cuantificar la reducción a practicar en la Base Imponible derivada de las dotaciones mínimas obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción Cooperativa. En el epígrafe siguiente se analiza este punto teniendo en cuenta el cambio normativo que han sufrido las cooperativas valencianas.

4.- Las dotaciones mínimas obligatorias a los fondos de reserva según la legislación cooperativa valenciana y la Ley 27/1999

Contablemente las plusvalías derivadas de la enajenación de inmovilizado son tratadas, como un resultado extraordinario. En la antigua regulación de las cooperativas valencianas, era incluido entre los resultados extracooperativos. Sin embargo con la nueva regulación, Ley 8/2003, de 24 de marzo, se incluyen entre los ingresos ordinarios cooperativos siempre que se produzca la reinversión y se obtengan en relación a un inmovilizado material:

“h) Las plusvalías obtenidas por la enajenación de elementos de inmovilizado material destinados al cumplimiento del fin social, cuando se reinvierta la totalidad de su importe en nuevos elementos del inmovilizado, con idéntico destino, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, siempre que permanezcan en el patrimonio de la cooperativa hasta que finalice su periodo de amortización.” (Artículo 67.1.h)).

Asimismo, la Ley 27/1999 de Cooperativas coincide totalmente y casi textualmente con la nueva regulación valenciana en considerar como resultados cooperativos a las plusvalías reinvertidas procedentes de la enajenación del inmovilizado destinado al cumplimiento del fin social (Artículo 57.3). (Alguacil, 2001)

Esto supone que los resultados cooperativos incluirán estas plusvalías y que las dotaciones mínimas obligatorias a los Fondos que tengan su origen en los resultados cooperativos se verán incrementados, si nos fijamos en el importe de los resultados cooperativos, comparándolo con las dotaciones que se efectuaban con la regulación anterior en el caso valenciano.

Las aportaciones mínimas a los Fondos, independientemente de que en Estatutos las cooperativas establezcan los que consideren, es evidente que como mínimo serán los señalados en las Leyes de cooperativas. Dichas dotaciones, tanto las de la antigua regulación como las de la nueva de la Comunidad Valenciana, así como la establecida por la Ley 27/1999, se recogen en el Cuadro 1. Para la elaboración de dicho Cuadro hemos distinguido tres tramos en función del nivel del Fondo de Reserva Obligatorio en relación a la cifra de Capital Social de la cooperativa, ya que la dotación a los fondos varía en alguna de las leyes analizadas según la cuantía de las Reservas.

Cuadro 1. Las dotaciones a los Fondos Obligatorios según la legislación cooperativa valenciana y según la Ley 27/1999

	Si FRO < 0,5 CS	0,5 CS ≤ FRO < CS	Si FRO ≥ CS	
DL 1/1998, Valencia	FRO = 0.25 RCDI + REDI FEP = 0.05 RCDI	FRO = 0.20 RCDI + REDI FEP = 0.10 RCDI		
Ley 8/2003, Valencia	FRO= 0,20 RCAI FEP = 0,05 RCAI	+Rdo 3º +0,5 Rdo Extr	FRO FEP=0,05RCAI	+Rdo 3º + 0,5 Rdo Extr
Ley 27/1999 Estado	FRO= 0,20 RCAI + 0,5 (Rdo 3º + Rdo Extr) FEP = 0,05 RCAI			

Las abreviaturas empleadas son:

FRO = Fondo de Reserva Obligatorio.

FEP = Fondo de Educación y Promoción Cooperativa.

CS = Capital Social.

RCDI = Resultado Cooperativo Después de Impuestos.

REDI = Resultado Extracooperativo Después de Impuestos.

RCAI = Resultado Cooperativo Antes de Impuestos.

REAI = Resultado Extracooperativo Antes de Impuestos.

Rdo 3º = Resultado Antes de impuestos de operaciones con terceros no socios.

Rdo Extr = Resultado Antes de impuestos extraordinarios.

Del Cuadro 1 cabe destacar que las plusvalías procedentes de la enajenación de inmovilizado reinvertidas se encuentran comprendidas en el llamado Resultado Cooperativo Antes de Impuestos, si aplicamos la nueva regulación cooperativa valenciana y la Ley 27/1999 del Estado. Mientras que si aplicamos la antigua norma valenciana, no varía su destino según el nivel de Reservas, ya que se incluirían en su totalidad en el Fondo de Reserva Obligatorio al tratarse de Resultados extracooperativos según la antigua Ley.

5.- Impacto en la presión fiscal que soportan las plusvalías procedentes de la enajenación de inmovilizados materiales reinvertidas

Para poder evaluar el impacto tributario en los resultados de una cooperativa de la presión fiscal que soportan las plusvalías procedentes de la enajenación del inmovilizado reinvertidas en este mismo ejercicio, vamos a suponer que los únicos resultados obtenidos por la sociedad son dichas plusvalías. Estos resultados serán cooperativos según la nueva Ley valenciana y según la Ley 27/1999, y extracooperativos si nos atenemos a la antigua Ley valenciana. Sin embargo fiscalmente las plusvalías formarán parte de la base imponible extracooperativa y tributarán al tipo general.

Supondremos también, que el único cambio legislativo a contemplar es el debido a la legislación cooperativa valenciana, ya que así podremos evaluar correctamente sus efectos. Esta aclaración es necesaria tenerla presente ya que en el ejercicio 2003 se introdujeron los últimos cambios tributarios en la deducción por reinversión de las plusvalías procedentes de la enajenación del inmovilizado del Impuesto sobre Sociedades, concretamente en los porcentajes aplicables, habiéndose incrementado desde un 17 % (aplicable hasta el 31 de diciembre de 2002 para las bases imponibles que tributan al tipo general del impuesto) hasta un 20%.

Como hipótesis de trabajo, consideraremos que para el cálculo del Impuesto sobre Sociedades no se generan diferencias entre lo obtenido contablemente y lo fiscal salvo la referente, obviamente, a la consideración que fiscalmente tienen las plusvalías que deben incluirse como resultado extracooperativo como ya hemos destacado. Asimismo, para simplificar, no se contemplan otras deducciones que la derivada de la reinversión de lo obtenido por la venta de inmovilizado.

Los resultados obtenidos se muestran en los Cuadros 2 y 3, según si suponemos que el Fondo de Reserva Obligatorio de la Cooperativa ha alcanzado o no la cifra de Capital Social suscrito.

Cabe destacar especialmente, la tributación negativa que se genera en todos los casos en cooperativas especialmente protegidas, siendo la más negativa la generada si se aplica la Ley valenciana vigente anteriormente. Estas sociedades ven incentivada muy por encima de la "lógica", las renovaciones de su inmovilizado.

También cabe tener en cuenta que si aplicamos la legislación de cooperativas valenciana anteriormente vigente, fiscalmente el impacto sobre la plusvalía no se altera aunque varíe el nivel del Fondo de Reservas Obligatorio con respecto al Capital Social de la entidad, dado que la aportación mínima obligatoria a los Fondos que proceden de los resultados extracooperativos (donde estaría la plusvalía) no experimenta variaciones en esos casos, destinándose siempre en su totalidad al Fondo de Reserva Obligatorio.

Tampoco existen variaciones en función del nivel del Fondo de Reserva Obligatorio con respecto al Capital Social, en los resultados obtenidos para cooperativas reguladas por la Ley 27/1999 ya que la dotación mínima obligatoria no depende de este factor.

Sin embargo con la nueva Ley valenciana se penaliza fiscalmente la renovación de inmovilizado efectuada por cooperativas protegidas con Fondo de Reserva Obligatorio mayor o igual que el Capital Social, como se ve en los resultados de presión fiscal en este supuesto en el Cuadro 3.

Cuadro 2. Cuantificación de la Presión Fiscal en plusvalías reinvertidas en una cooperativa de primer grado cuyo FRO no alcanza el Capital Social (FRO < CS)

GRADO DE PROTECCION	Decreto Legislativo 1/1998, de 23 de junio, de la Ley de Cooperativas Valenciana	Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas Valenciana	Ley 27/1999, de 16 de julio
Dotación a los Fondos	FRO = 0.25 RCDI + REDI FEP = 0.05 RCDI REDI = Plusvalía - CLe	FRO = 0,20 RCAI + Rdo 3º + 0,5 Rdo Extr FEP = 0,05 RCAI RCAI = Plusvalía	FRO= 0,20 RCAI + 0,5 Rdo 3º + 0,5 Rdo Extr FEP = 0,05 RCAI RCAI = Plusvalía
COOP. NO PROTEGIDA	Ble= 0.5 Plusvalía+ 0.5 CLe Tg = 0.35 Cle = 0.175 Plusvalía + 0,175 CLe Dd = 0,20 Plusvalía CLe = - 0,030 Plusvalía	Ble = Plusvalía – 0,50 * 0.20 Plusvalía – 1 * 0.05 Plusvalía = 0,85 Plusvalía Tg = 0.35 Cle = 0,2975 Plusvalía Dd = 0,20 Plusvalía CLe = 0,0975 Plusvalía	Ble = Plusvalía -0,50 * 0.20 Plusvalía – 1 * 0.05 Plusvalía = 0,85 Plusvalía Tg = 0.35 Cle = 0,2975 Plusvalía Dd = 0,20 Plusvalía CLe = 0,0975 Plusvalía
PRESIÓN FISCAL	Si Plusvalía = 100 PF = - 3 %	Si Plusvalía = 100 PF = 9,75 %	Si Plusvalía = 100 PF = 9,75 %
COOP. PROTEGIDA FISCALM.	CLe = - 0,030 Plusvalía	CLe= 0.0975 Plusvalía	CLe = 0.0975 Plusvalía
PRESIÓN FISCAL	Si Plusvalía= 100 PF = - 3 %	Si Plusvalía = 100 PF = 9,75 %	Si Plusvalía = 100 PF = 9,75 %
COOP. ESPECIAL. PROTEGIDA	Ble = 0.5 Plusvalía + 0.5 CLe Tg = 0.35 Cl = 0.175 Plusvalía + 0.175 CLe CBo = 0.0875 Plusvalía + 0.0875 CLe Dd = 0,20 Plusvalía CLe = - 0,1233 Plusvalía	Ble = 0,85 Plusvalía Tg = 0.35 Cle = 0,2975 Plusvalía CBo = 0.14875 Plusvalía Dd = 0,20 Plusvalía CLe = - 0,05125 Plusvalía	Ble = 0,85 Plusvalía Tg = 0.35 Cle = 0,2975 Plusvalía CBo = 0.14875 Plusvalía Dd = 0,20 Plusvalía CLe = - 0,05125 Plusvalía
PRESIÓN FISCAL	Si Plusvalía = 100 PF = - 12,33 %	Si Plusvalía = 100 PF = - 5,13 %	Si Plusvalía = 100 PF = - 5,13 %

Fuente: elaboración propia.

Cuadro 3. Cuantificación de la Presión Fiscal en plusvalías reinvertidas en una cooperativa de primer grado cuyo FRO es mayor o igual que el Capital Social ($FRO \geq CS$)

GRADO DE PROTECCION	Decreto Legislativo 1/1998, de 23 de junio, de la Ley de Cooperativas Valenciana	Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas Valenciana	Ley 27/1999, de 16 de julio
Dotación a los Fondos	FRO = 0.20 RCDI + REDI FEP = 0.10 RCDI REDI = Plusvalía - CLe	FRO = Rdo 3º + 0,5 Rdo Extr FEP = 0,05 RCAI RCAI = Plusvalía	FRO = 0,20 RCAI + 0,5 Rdo 3º + 0,5 Rdo Extr FEP = 0,05 RCAI RCAI = Plusvalía
COOP. NO PROTEGIDA	Ble = 0.5 Plusvalía + 0.5 CLe Tg = 0.35 Cle = 0.175 Plusvalía + 0,175 CLe Dd = 0,20 Plusvalía CLe = - 0,030 Plusvalía	Ble = 0,95 Plusvalía Tg = 0.35 Cle = 0,3325 Plusvalía Dd = 0,20 Plusvalía CLe = 0.1325 Plusvalía	Ble = Plusvalía - 0,50 * 0.20 Plusvalía - 1 * 0.05 Plusvalía = 0,85 Plusvalía Tg = 0.35 Cle = 0,2975 Plusvalía Dd = 0,20 Plusvalía CLe = 0,0975 Plusvalía
PRESIÓN FISCAL	Si Plusvalía = 100 PF = - 3 %	Si Plusvalía = 100 PF = 13,25 %	Si Plusvalía = 100 PF = 9,75 %
COOP. PROTEGIDA FISCALM.	CLe = - 0,030 Plusvalía	CLe = 0,1325 Plusvalía	CLe = 0.0975 Plusvalía
PRESIÓN FISCAL	Si Plusvalía = 100 PF = - 3 %	Si Plusvalía = 100 PF = 13,25 %	Si Plusvalía = 100 PF = 9,75 %
COOP. ESPECIAL. PROTEGIDA	Ble = 0.5 Plusvalía + 0.5 CLe Tg = 0.35 Cl = 0.175 Plusvalía + 0.175 CLe CBo = 0.0875 Plusvalía + 0.0875 CLe Dd = 0,20 Plusvalía CLe = - 0,1233 Plusvalía	Ble = 0,95 Plusvalía Tg = 0.35 Cle = 0,3325 Plusvalía CBo = 0,16625 Plusvalía Dd = 0,20 Plusvalía CLe = - 0.03375 Plusvalía	Ble = 0,85 Plusvalía Tg = 0.35 Cle = 0,2975 Plusvalía CBo = 0.14875 Plusvalía Dd = 0,20 Plusvalía CLe = - 0,05125 Plusvalía
PRESIÓN FISCAL	Si Plusvalía = 100 PF = - 12,33 %	Si Plusvalía = 100 PF = - 3,38 %	Si Plusvalía = 100 PF = - 5,13 %

Fuente: elaboración propia.

Donde:

Ble = Base Imponible Extracooperativa.

CLe = Cuota Líquida Extracooperativa.

Tg = Tipo de gravamen.

CI = Cuota Integra

CBo = Cuota Bonificada.

Dd = Deducción por reinversión en activo fijo.

Si determinamos la presión fiscal en una sociedad mercantil que no presente la forma jurídica de cooperativa y que tribute en el Impuesto sobre Sociedades nos encontraríamos, suponiendo que únicamente obtiene como resultado dichas plusvalías, los resultados del Cuadro 4.

Cuadro 4. Cuantificación de la Presión Fiscal en plusvalías reinvertidas en una Sociedad Mercantil

	SOCIEDAD MERCANTIL	
Impuesto sobre Sociedades	RC = Plusvalía BI = Plusvalía Tg = 0,35 CI = 0,35 Plusvalía Dd = 0,20 Plusvalía CL = 0,15 Plusvalía	
PRESIÓN FISCAL	Si Plusvalía = 100	PF = 15 %

Fuente: elaboración propia.

6.- Conclusiones

Los resultados obtenidos resultan francamente llamativos dado que tanto en cooperativas especialmente protegidas como si se aplica la antigua regulación valenciana en todos los casos, las Cuotas Líquidas en el Impuesto sobre Sociedades son negativas.

Este impuesto negativo no puede ser admitido si nos atenemos al espíritu de la Ley General Tributaria y la del propio Impuesto sobre Sociedades: El Estado no puede premiar la generación de una plusvalía mediante el pago de una cantidad. Por lo tanto, el menor resultado posible de la Cuota Líquida, y en definitiva de la presión fiscal que sufre ha de ser cero, por pura coherencia fiscal (Romero, 2002).

Sin embargo, no existe precepto alguno normativo en el que se apoye lo anterior, por lo que desde el punto de vista estrictamente legal es admisible la existencia de un crédito impositivo a favor de la cooperativa. La solución práctica que presenta el impreso del Impuesto sobre Sociedades (modelos 200 ó 201, grandes empresas y resto, respectivamente), está ratificando ésta teoría, ya que permite deducirse el exceso en los diez años siguientes, sin permitir que la cuota líquida quede negativa, (casillas 585 y 835 a 843 del impreso)

Si analizamos las causas de dichos resultados, se observa que son debidos fundamentalmente a la deducción por reinversión que pueden practicarse y que siendo del 20% de la plusvalía obtenida no está sujeta a límite alguno a diferencia del resto de deducciones destinadas a incentivar determinadas actividades. Además dicha deducción se ve acompañada en el caso de las cooperativas por la reducción en la Base Imponible de la parte de dicha plusvalía que se destina a los Fondos obligatorios como mínimo según la legislación.

No obstante lo anterior, cuando no coincide el ejercicio de generación de la plusvalía y el de la reinversión de la misma, la deducción se practicará en el ejercicio en el que se reinvierta (Art. 36, ter.4.c.LIS) con un previsible resultado de tributo negativo, con el consiguiente crédito impositivo, dado que en ese supuesto, si no hubiese otros resultados, la Base Imponible extracooperativa sería nula. En este caso no habría resultado absurdo en la aplicación de la Ley, y esta situación se le puede presentar a cualquier sociedad, dado que el beneficio del año en que se reinvierte no tiene nada que ver con el que lo generó.

Con los resultados obtenidos podemos comparar el mayor o menor incentivo que en la renovación de los inmovilizados implica la nueva legislación valenciana cooperativa. Así, se deduce que con la antigua regulación de las cooperativas valencianas, al establecerse el destino íntegro de las plus-

valías generadas al Fondo de Reserva Obligatorio, se estaba consiguiendo una presión fiscal negativa para estas operaciones, que para el caso de Cooperativas protegidas es del 3% y para las especialmente protegidas podía llegar a ser del 12,33 % de la plusvalía generada.

Sin embargo, con la nueva regulación valenciana y también en el caso de la Ley 27/1999, únicamente en el caso de que la cooperativa sea especialmente protegida se genera una Cuota Líquida negativa, incrementándose en más de 10 puntos porcentuales la presión fiscal para las cooperativas protegidas y no protegidas. Dicha cuota negativa implica, como ya hemos comentado, la no tributación de estas plusvalías en el caso de que se produzca la reinversión. Sin embargo en el caso de cooperativas protegidas y no protegidas, tanto en la nueva ley valenciana como en la Ley 27/1999, en este caso, si que se produce la tributación de estos resultados.

Por lo tanto podemos concluir que con la nueva regulación cooperativa valenciana y con la Ley 27/1999, existe una excelente tributación, ya sea nula o incluso generando un crédito impositivo, aplicable en la renovación del inmovilizado efectuadas por las cooperativas especialmente protegidas y que destacamos especialmente.

Asimismo, cabe señalar, que se está incrementando en comparación con la antigua regulación valenciana, la presión fiscal sobre las renovaciones de inmovilizado al variar el destino de las plusvalías generadas por la enajenación de inmovilizado al considerarlas como resultados cooperativos, ya que únicamente se destinan en un 20% al Fondo de Reserva Obligatorio, y en un 5 % al Fondo de Educación y Promoción quedando el 75% restante disponible para su reparto entre los socios u otros destinos, si el Fondo de Reserva Obligatorio no alcanza el Capital Social suscrito.

Pero para el caso más probable entre cooperativas ya consolidadas y capaces de generar plusvalías reinvertidas, que son aquellas en las que el Fondo de Reserva Obligatorio supere el capital social suscrito, la práctica totalidad del excedente (el 95%) no tiene asignación obligatoria según las leyes de cooperativas tratadas, y de ello resulta una presión fiscal aún mayor en comparación con los otros casos, aunque es evidente la repercusión del beneficio fiscal que supone la deducción del 20% de la plusvalía en la cuota sin que opere límite alguno sobre la misma. En este último caso, cualquier incremento en la dotación mínima a los Fondos Obligatorios repercutirá en la presión fiscal disminuyéndola, pudiéndose realizar mediante su fijación a través de los Estatutos, que son en definitiva los que definen las dotaciones mínimas obligatorias a los Fondos, cumpliendo el requisito de superar el mínimo definido en la Ley de cooperativas autonómica aplicable.

7.- Bibliografía

- ALGUACIL, M.P.(2001): "Beneficios tributarios de las cooperativas tras la ley estatal 27/1999", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 262.
- ALGUACIL, M.P. (2003): "Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de ayudas de estado". *CIRIEC-España, revista Jurídica de economía social y cooperativa*, nº 14.
- BARRERA, J.J.; DE LUIS, J.M.; JULIÁ, J. F.; MONTOLIO, J.M. (1992): *El nuevo Régimen Fiscal de Cooperativas*. Madrid: Fundescoop.
- CRESPO, M. (1999): *Régimen Fiscal de Cooperativas*, Madrid, Editorial Aranzadi.
- DOMÍNGUEZ J.M. (2002): "La reforma del incentivo por reinversión de plusvalía en el Impuesto sobre Sociedades". *Cuadernos de información económica*, nº 169.
- JULIÁ, J. F.; SERVER, R. J. (1996): *Fiscalidad de cooperativas. Teoría y Práctica*. Madrid, Pirámide.
- JULIÁ, J. F.; SERVER R. J.; MARÍN, M. (2003): *Gestión Fiscal de la Empresa. Teoría y Práctica*. Valencia, SPUPV.
- PEREZ L. (1999): "Impuesto sobre Sociedades. Régimen Fiscal de Cooperativas", *Revista Técnica Tributaria*, noviembre.
- ROMERO, A. (2002): "Las Cooperativas y la reinversión de beneficios extraordinarios", *Revista Agricultura y Cooperación*, diciembre, nº 218.
- SERVER, R. J.; MARÍN, M. (1998): "Conciliación del resultado contable con el fiscal en Cooperativas. Repercusión cuantitativa en la cuota del Impuesto sobre Sociedades", *Revista de Hacienda Pública Española.*, nº 144.

Referencias legales

- Ley 11/1985, de 25 de octubre, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, BOE núm 54, de 4/3/86, modificada por Ley 3/1995, de 2 de marzo.
- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. BOE núm. 304 de 20/12/90.
- Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica. BOE núm.139 de 8/6/96.
- Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. BOE núm. 170, de 17/07/1999.

Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, administrativas y del orden social. BOE de 31/12/2002.

Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana. DOGV N^o 4468 de 27/03/2003.

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 núm. de 11/03/2004.

Ordenes del Ministerio de Hacienda, 401/2002, 540/2003, 1163/2004 y 748/2005, por las que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto de Sociedades 200 y 201 de los periodos aludidos. BOES: días: 28/02/2002, 14/03/2003, 05/05/2004 y 29/03/2005, respectivamente