

## El Impuesto sobre Sociedades en las Sociedades Cooperativas.

Hace poco escribimos un post sobre "[Cálculo del Fondo de Reserva Obligatorio \(FRO\) y del Fondo de Educación, Formación y promoción \(FEFYP\) en las sociedades en las cooperativas](#)".

En el mismo pusimos de manifiesto la dificultad en el cálculo del FRO que es una Reserva, y en consecuencia una distribución del resultado final, y del FEFYP que es una provisión y por lo tanto un gasto del ejercicio.

En este post nos proponemos determinar el cálculo del impuesto sobre sociedades en las sociedades cooperativas que es un gasto más del ejercicio y obviamente hay que tenerlo en cuenta al cierre del ejercicio en la cuenta de resultados.

Obsérvese que el resultado total de la cooperativa debe dividirse en dos partes:

- Excedente cooperativo: Debido a las operaciones correspondientes a la finalidad propia de la cooperativa. Por ejemplo, en una cooperativa de consumo serían los resultados debidos a las operaciones con los socios.
- Excedente no cooperativo: Debido a otras operaciones distintas de su finalidad propia.

Y esto es fundamental porque el tipo impositivo aplicado a la base imponible correspondiente al excedente cooperativo es distinto del que se aplica al excedente no cooperativo.

Constituyen la normativa estatal reguladora de las Cooperativas, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

Según la [Agencia Tributaria, en su web, se indica](#) que el ámbito de aplicación dependerá de si se trata de una sociedad cooperativa fiscalmente protegidas o no. Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, pueden ser:

- Cooperativas protegidas: las que se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley 27/1999 de Cooperativas o de las leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia, y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13 Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, sobre pérdida de la condición de Cooperativa fiscalmente protegida.
- Cooperativas especialmente protegidas: Cooperativas de Trabajo Asociado, Cooperativas Agrarias, Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra, Cooperativas del Mar, Cooperativas de Consumidores y Usuarios y •cooperativas de consumidores y usuarios.

Los principales incentivos aplicables a las sociedades cooperativas son en:

- El tipo de gravamen.
- Diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad.
- Bonificaciones de la cuota íntegra.

En cuanto al **tipo de gravamen**, hay que recordar que la Base Imponible se compone de resultados cooperativos y resultados extracooperativos.

La parte de la Base Imponible que corresponde a los resultados cooperativos tributa al 20% (al 25% para las cooperativas de crédito) y la parte que corresponde a los resultados extracooperativos tributa al tipo general del 25 % (30 % para las cooperativas de crédito).

## Diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad.

En cuanto a las **diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad**, además de las normales que puede tener cualquier otra empresa, podemos comentar las siguientes:

- Deducibilidad de las dotaciones realizadas para el FRO: Para determinar la Base Imponible, es deducible el 50% de la parte que corresponde al excedente cooperativo y al excedente extracooperativo, es decir, del total que se destine obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO). Como contablemente se trata de una distribución del resultado, nos encontramos con una diferencia permanente negativa.
- Libertad de amortización: Excepto las cooperativas de crédito, gozan de libertad de amortización los elementos del activo fijo nuevos que hayan sido adquiridos en el plazo de 3 años a partir de la inscripción en el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales del Ministerio de Empleo y Seguridad Social, o, en su caso, de las Comunidades Autónomas.  
No obstante, la cantidad fiscalmente deducible en concepto de libertad de amortización, una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio en cuantía no inferior a la mínima, no podrá exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatoria y participaciones del personal asalariado. Nos encontramos ante una diferencia temporaria negativa.
- En cuanto a la dotación al Fondo de Educación, formación y promoción (FEFYP) es un gasto contabilizado como tal y es deducible de la base imponible hasta el límite del 30% del resultado total (después de impuestos). Luego si superan esta cantidad nos encontraríamos ante una diferencia permanente positiva.
- Con respecto al registro contable de las diferencias temporarias hay que tener en cuenta si corresponden al resultado cooperativo o extracooperativo, para que se le aplique el tipo de gravamen correspondiente. También habrá que tener en cuenta en su valoración el efecto de las bonificaciones de la cuota íntegra.

Con respecto a las **bonificaciones sobre la cuota íntegra**, con carácter general para las cooperativas protegidas la bonificación del 50% de la cuota íntegra minorada previamente, en su caso, por las cuotas negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar.

Para las cooperativas de trabajo asociado que cumplan determinados requisitos la bonificación será del 90% (durante 5 años) de la cuota íntegra.

Para las explotaciones agrarias asociativas prioritarias la bonificación del 80% de la cuota íntegra.

En cuanto a la compensación de cuotas negativas de ejercicios anteriores, según el artículo 24 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, indica: Artículo 24. Compensación de cuotas negativas.

*“1. Si la suma algebraica a que se refiere el artículo anterior resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos siguientes, con el límite del 70 por ciento de la cuota íntegra previa a su compensación. En todo caso, serán compensables en el período impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar un millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad”.*

### Veamos un caso práctico:

Supongamos una cooperativa protegida en la que tenemos los siguientes datos:

Supongamos que de una cooperativa antes del cierre obtenemos lo siguientes datos:

- Excedente cooperativo (EC) antes del registro contable del FEFYP: 100.000 euros.
- Pérdidas procedentes de la actividad cooperativa de años anteriores: 30.000 euros. La cuota íntegra pendiente de compensar asciende a 6.000 euros.
- Excedente extracooperativo (EEC): 50.000 euros.
- Pérdidas procedentes de la actividad no cooperativa en años anteriores: 20.000 euros. La cuota íntegra pendiente de compensar asciende a: 5.000 euros.
- Retenciones y pagos a cuenta: 5.000 euros.

Para el FEFYP se va a destinar el 5 % del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades.

En cuanto al Fondo de Reserva obligatorio (FRO) se destinará el 20 % del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades y el 50 % de los beneficios extracooperativos y extraordinarios, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades

También existe un importe correspondiente a la libertad de amortización por 20.000 euros, siendo imputable al resultado cooperativo.

### **SE PIDE: Calcular el importe del FEFYP y contabilizarlo, y calcular el importe del FRO.**

Calcular el impuesto sobre sociedades y contabilizarlo. (Para esto, se supone que el efecto impositivo de los resultados negativos de ejercicios anteriores, se encuentran registrados en la cuenta 4745 Créditos por pérdidas a compensar).

#### **1. Cálculo del FEFYP:**

$$100.000 - 0,05 (EC - 30.000) = EC$$

$$100.000 - 0,05 EC + 1.500 = EC$$

$$EC = 101.500/1,05 = 96.666,66 \text{ euros. (se trata del excedente cooperativo antes de impuestos)}$$

$$\text{Dotación para el FEFYP} = 0,05 \times (96.666,66 - 30.000) = 3.333,33 \text{ euros.}$$

Obsérvese que el FEFYP se calcula el 5 % sobre el excedente cooperativo después de descontar las pérdidas de ejercicios anteriores y antes de impuestos.

$$\text{Excedente cooperativo: } 100.000 - 3.333,33 = 96.666,66 \text{ euros.}$$

#### **2. Calculo del FRO.**

$$\text{Dotación para el FRO} = 0,20 \times (96.666,66 - 30.000) = 13.333,33 \text{ euros.}$$

Obsérvese que el FRO se calcula el 20 % sobre el excedente cooperativo después de descontar las pérdidas de ejercicios anteriores y antes de impuestos.

Con respecto al resultado extracooperativo:

$$\text{Excedente extracooperativo: } 50.000 \text{ euros.}$$

$$\text{Pérdidas de ejercicios anteriores extracooperativas: } 20.000 \text{ euros.}$$

Dotación para el FRO: 50 % (50.000 – 20.000) = 15.000 euros.

En total la dotación para el FRO ascenderá a 13.333,33 + 15.000 = 28.333,33 euros.

### 3. Registro contable del FEFYP, antes de impuestos (es un gasto del ejercicio):

3.333,33	657 «Dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción»	148 «Fondo de Educación, Formación y Promoción a largo plazo» o 5298 «Fondo de Educación, Formación y Promoción a corto plazo»	3.333,33
----------	---	---	----------

En consecuencia, el resultado cooperativo antes de impuestos ascenderá a: 100.000 – 3.333,33 = 96.666,66 euros.

### 4. Cálculo del Impuesto sobre sociedades:

La dotación para el FRO que es una distribución del resultado, desde el punto de vista fiscal, es deducible en el 50 %, por lo tanto, es deducible del:

- Resultado cooperativo: 50 % sobre 13.333,33 = 6.666,66 euros.
- Resultado extacooperativo: 50 % sobre 15.000 = 7.500 euros.

	COOPERATIVO	EXTRACOOPERATIVO
Resultado contable antes de impuestos	96.666,66	50.000
Diferencias permanentes:		
Dotación del FRO	6.666,66	7.500
Diferencias temporarias:		
Amortización libre	20.000	
BASE IMPONIBLE	70.000	42.500
Tipo impositivo	20 %	25%
Cuota íntegra	14.000	10.625
Cuota íntegra total	24.625	
Compensación cuotas íntegras negativas ejercicios anteriores. 6.000 + 5.000	- 11.000	
Cuota íntegra ajustada	13.625	
Bonificación	50 %	
Cuota líquida	6.812,50	
Retenciones y pagos a cuenta	5.000	
Impuesto a pagar	1.812,50	

Registro contable:

6.812,50	6300. Impuesto corriente	4752. Hacienda Pública acreedora IS	1.812,50
		473. Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta	5.000

Diferencia temporaria:  $50\% \cdot 20\%$  sobre 20.000 = 2.000 euros. Se aplica el 50 % por la bonificación de la cuota.

2.000	6301. Impuesto diferido	479. Pasivo por diferencias temporarias imponibles	2.000
-------	-------------------------	--	-------

Compensación de bases imponibles negativas (tal y como dice el enunciado, la sociedad había contabilizado el efecto impositivo):

Bas imponible base imponible cooperativo:  $50\% \cdot 20\%$  sobre 30.000 = 3.000 euros.

Base imponible base imponible extracooperativo:  $50\% \cdot 25\%$  sobre 20.000 = 2.500 euros.

TOTAL: 5.500 euros.

5.500	6301. Impuesto diferido	4745. Créditos por pérdidas a compensar	5.500
-------	-------------------------	---	-------

Resultado total del ejercicio:  $96.666,66 + 50.000 - 6.812,50 - 7.500 = 132.354,16$  euros.

El límite de la deducibilidad del FEPY es del 30 % sobre 132.354,16 = 39.706,25 euros. Es el límite, como se ha deducido 3.333,33 euros. No existe ningún problema.

En cuanto a la dotación del FRO es una Reserva Legal que se registrará posteriormente con motivo de la distribución del resultado.

Publicado por el autor en: <https://gregorio-labatut.blogspot.com.es/2017/12/el-impuesto-sobre-sociedades-en-las.html>

Un saludo cordial para los amables lectores y Feliz Año Nuevo.

Gregorio Labatut Serer

Director de los siguientes postgrados de la Universidad de Valencia. Abierta la matrícula para el curso 2017/2018:

- Diploma en Gestión financiera y contable de la Pyme con ERP. <http://cort.as/SACr>
- Certificado de postgrado en técnicas de valoración de empresas y planes de viabilidad. Homologado por el ICAC formación obligatoria acceso ROAC. <http://cort.as/SADT>

Director de los próximos eventos organizados por la Fundación Universidad Empresa. ADEIT de la Universidad de Valencia, homologados por el ICAC para la formación de los auditores de cuentas:

**Webinars y jornadas on line: Homologadas por el ICAC.**

<http://formacion.adeituv.es/homologacion-icac/jornadas-webinars/>

Jornada online. 8 de enero de 2018. Confección de un plan de viabilidad empresarial. Homologada con 8 horas de otras materias.

Webinar día 10 de enero de 2018: El nuevo informe de auditoría según la modificación de las NIA-ES. Homologada 4 horas auditoría.

Webinar día 9 de febrero de 2018: Tratamiento contable del IVA internacional y sus implicaciones fiscales. Homologada 4 horas de contabilidad.