



ESTUDIOS

■ **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.**

■ Tomás Garrido Pulido

Pablo Arenas Torres

Antonio L. Moreno Albarracín

Área de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Jaén

■ **CONTENIDOS:**

1. Introducción

2 Régimen tributario de las cooperativas

3. El impuesto sobre sociedades

3.1. Base imponible

3.2. Tipo de gravamen

3.3. Compensación de pérdidas

4. Tratamiento contable del impuesto sobre sociedades

4.1. Diferencias permanentes

4.2. Diferencias temporales

5. El impuesto sobre sociedades y la contabilidad en las cooperativas andaluzas

6. Ejemplos prácticos

6.1. Contabilización del impuesto sobre beneficios en cooperativas andaluzas

6.2. Contabilización del impuesto sobre beneficios cuando una cooperativa realiza actividades en dos comunidades autónomas

7. Reflexiones finales

8. Conclusiones

9. Bibliografía

I. Introducción

La complejidad y el continuo proceso de elaboración de la normativa fiscal en los distintos tipos de sociedades, aconseja su estudio de forma independiente, análisis que vamos a realizar de la misma manera en las sociedades cooperativas. Para su examen nos ajustaremos prácticamente a lo establecido en la Ley 20/1990 del Régimen Fiscal de Cooperativas (LRFC), amén de una serie de preceptos muy puntuales regulados tanto en la Ley estatal 27/1999 de Cooperativas (LC), como en la Ley de la Junta de Andalucía 2/1999, de Sociedades Cooperativas Andaluzas (LCA).

El desarrollo cada vez más pujante del fenómeno cooperativo en nuestro país, y especialmente en nuestra comunidad andaluza, está dando origen a una serie de trabajos acerca de las vicisitudes que pueden darse desde su creación hasta la extinción. En el ámbito de la contabilidad fiscal de cooperativas encontramos una corriente de investigación desarrollada en España, entre otros, por GARCÍA SANZ, D. y ROJO RAMÍREZ, A. (1994), que estudian la problemática contable y fiscal del excedente cooperativo y su reparto. También destacamos el trabajo de LABATUT SERER, G. (1992) que incide profundamente en la contabilidad y fiscalidad del resultado económico. En el ámbito jurídico, CRESPO MIEGIMOLLE, M. (1998) también estudia con profundidad la normativa cooperativa en su vertiente fiscal.

El origen generador de un régimen fiscal específico para las sociedades cooperativas está en la propia Constitución cuando en su artículo 129.2 obliga a los poderes públicos al fomento del cooperativismo mediante una legislación adecuada¹, entendiéndose que esta legislación incluye una legislación fiscal. En este sentido, estamos de acuerdo con la apreciación realizada por JULIÁ IGUAL, F.J. y SERVER IZQUIERDO, R.J. (1996, 28) cuando señalan "... es, sin duda, la propia personalidad de las sociedades cooperativas la que obliga a un tratamiento específico en materia tributaria, y que, por otro lado, ha venido siendo costumbre en nuestro país".

No obstante, la primera norma donde se prescribe un verdadero régimen fiscal especial para el cooperativismo lo constituye el Estatuto Fiscal de 9 de abril de 1954, que sería el precedente del Estatuto Fiscal de mayo de 1969, el cual se enmarca dentro del proceso de reforma del sistema tributario implantado por la Ley 41/1964, de 11 de junio. Su artículo 230.6 dispone que por Decreto, se establecerá un nuevo Estatuto Fiscal de las Entidades Cooperativas, que acomode a la naturaleza de las mismas, los preceptos de la mencionada Ley, tratando, de nuevo, a las cooperativas de manera diferente al resto de sociedades y destacando sus características especiales y, en general, su condición particular:

En nuestro trabajo vamos a tratar de examinar la problemática fiscal con la incidencia contable necesaria derivada de la imputación de los diferentes impuestos a las operaciones efectuadas por las sociedades cooperativas, considerando al Impuesto sobre Sociedades (IS) como principal figura impositiva, por las repercusiones que tiene, sobre todo en la

¹ Artículo 129.2 de la Constitución: "Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa, y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas".

determinación del resultado contable, analizándose igualmente el resto de figuras impositivas como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), etc.

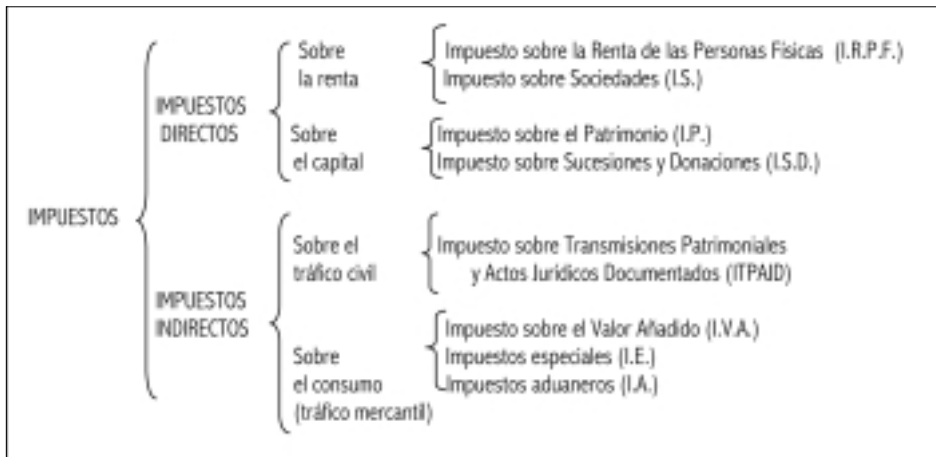
Finalmente, hemos considerado necesario poner de relieve la incidencia que la imposición directa e indirecta puede tener en los socios o colaboradores, tanto personas físicas como jurídicas. Acabamos con unas breves conclusiones con las que esperamos llevar a cabo una aportación a este campo de investigación, máxime considerando las inminentes modificaciones que se van a producir en la regulación de la contabilidad ² y en el ámbito nacional de la fiscalidad de resultados, con la prevista reforma del IS.

2. Régimen tributario de las cooperativas

Antes de comenzar con el examen de las distintas figuras impositivas enumeradas anteriormente, creemos conveniente exponer una sencilla guía que recoja los conceptos de general interés y que servirá de punto de partida para el desarrollo del presente epígrafe.

La Ley General Tributaria (LGT) evita ofrecer una definición legal de los tributos estableciendo una clasificación de los mismos, en su artículo 26.1, en tasas, contribuciones especiales e impuestos, y a continuación, en ese mismo artículo, define cada uno de ellos. La tradicional clasificación de los impuestos en España se recoge en el cuadro 1.

CUADRO 1: la Imposición tributaria española



² En el ámbito internacional, en pocos años se adoptará una filosofía común a todos los países. Específicamente en el ámbito nacional, el ICAC ha constituido una comisión de estudio para la adopción de un plan sectorial de contabilidad para cooperativas.

Encauzando nuestro trabajo hacia la imposición que afecta a las Cooperativas con mayor generalidad, debemos centrar nuestro estudio en los impuestos directos sobre la renta (I.R.P.F e I.S.) y en el primordial impuesto español sobre el consumo (IVA), que constituyen los principales impuestos que gravan la actividad económica de las Cooperativas.

3. El impuesto sobre sociedades

El IS es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas que son calificadas como sujetos pasivos por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), constituyendo el hecho imponible la obtención de renta o beneficio por el sujeto pasivo.

Las cooperativas tributan por el IS de forma diferente a como tributan el resto de sociedades, en virtud de su propia Ley Fiscal (la Ley 20/1990) por lo que nuestro análisis de dicho impuesto se llevará a cabo tratándolo desde un punto de vista general (el IS en las leyes generales de cooperativas), desde un punto de vista particular (el IS configurado desde una perspectiva cooperativa específica), desde un punto de vista contable, y, por último, desde la perspectiva de la LCA, por ser Andalucía la Comunidad Autónoma que vamos a utilizar como marco.

La LIS en su artículo 7.1.a) nos indica que, entre otros, son sujetos pasivos del impuesto “las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles”, por tanto, la sociedad cooperativa será sujeto pasivo del impuesto. Pero las sociedades cooperativas gozan de un régimen fiscal especial recogido en la LRFC, de lo que se deduce que el régimen tributario general propio de las personas jurídicas tiene carácter supletorio respecto al régimen fiscal especial de las cooperativas, aplicándose en tal caso las normas tributarias generales en lo que no está expresamente previsto en la LRFC.

Para la liquidación del impuesto, hemos de comenzar con el cálculo de la base imponible sobre la que se aplica el tipo de gravamen para obtener así la cuota íntegra. Una vez determinada ésta, se procederá a compensar las cuotas negativas de ejercicios anteriores. Dicho resultado, será minorado en una serie de bonificaciones y deducciones aplicables a las cooperativas y, por supuesto, en la cantidad de las retenciones y pagos a cuenta que hayan sido realizados durante el ejercicio. De esta manera, obtendremos el impuesto a pagar.

Analizaremos los componentes de la base imponible, el tipo de gravamen y la compensación de cuotas negativas de ejercicios anteriores, no desarrollando las distintas deducciones por ser éstas las mismas de las que disfruta cualquier otro tipo de sociedad mercantil —deducción por doble imposición de dividendos, distintas deducciones por inversiones, y deducción por creación de empleo—.

Dado que desarrollamos nuestra labor desde la provincia de Jaén, en la cual la economía agraria basada en cooperativas oleícolas tiene una gran importancia, analizamos particularmente el proceso de cálculo del impuesto devengado correspondiente a cooperativas que desarrollan su actividad en la Comunidad Autónoma Andaluza que quedaría

escasamente analizado si no prestamos especial atención a la LCA. Éste es el motivo que nos lleva a dedicar un epígrafe concreto al estudio del referido impuesto desde los preceptos de la mencionada ley.

3.1. Base imponible

En este apartado se expondrán los distintos componentes de la Base imponible del IS (resultados cooperativos y extracooperativos) junto con la valoración de las operaciones sociales típicas de la cooperativa.

3.1.1. Valoración de las operaciones cooperativizadas:

Son operaciones cooperativizadas según el artículo 15 de la LRFC, las realizadas por las cooperativas en el cumplimiento de sus fines sociales. Se refiere a las operaciones sociales típicas, principales y no accesorias, que se realizan en el desarrollo del objeto social.

Las operaciones cooperativizadas pueden hacerse tanto con socios como con terceros no socios, si bien, en este segundo caso, su realización está limitada expresamente en relación con el total de operaciones, tanto por la LC, como por las Leyes Autonómicas que resulten de aplicación, como la referida LRFC; en este caso, cualitativamente. En un claro intento de aumentar la libertad de actuación de estas organizaciones, la LCA ha elevado sustancialmente (del 20 al 50 por 100) el porcentaje máximo de operaciones que pueden llevar a cabo las cooperativas andaluzas con terceros no socios.

Continuando con dicho artículo 15, no constituyen, por el contrario, operaciones cooperativizadas aquellas que, aún teniendo como fin la realización del objeto social, no forman actividades regulares o típicas de ésta.

En cuanto a la regla de valoración de las operaciones cooperativizadas, debemos mencionar que, hasta la entrada en vigor de la Ley del IS (Ley 43/1995), que fue efectiva el 1 de enero de 1996, las operaciones llevadas a cabo por las cooperativas con sus socios en el desarrollo de sus fines sociales, se valoraban a efectos fiscales por su valor de mercado, independientemente de cual hubiera sido su valoración real.

En nuestra opinión, la derogación de esta regla fue plenamente acertada por entender que, en el caso de las cooperativas, resulta absurdo tratar como una operación vinculada las realizadas por la entidad con sus socios. Principalmente porque las propias LC y LCA limitan la posibilidad de que un socio sea dueño de una parte importante del capital. Por ello no cabe hablar de la existencia de diferencias entre la valoración real y la que darían partes independientes. Por otra parte, a favor de nuestra afirmación también cabe destacar que un principio cooperativo fundamental estriba en la igualdad de trato a todos los socios, independientemente de su aportación a la actividad de la cooperativa y de la fracción de capital que posea; el principio “un socio, un voto” es la constante en la generalidad de cooperativas españolas, contrariamente a la visión de la sociedad capitalista en la que la dirección de la empresa corresponde a la mayoría del capital social. Por último, pero no menos importante, estarían las dificultades en fijar una valoración de mercado.

A este respecto, MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J. (1994, 126), respecto a la situación anterior señala que: "... la norma pretende, de este modo, que parte del beneficio de la cooperativa no quede sin tributar en el Impuesto sobre Sociedades por ser desviado hacia los socios vía precio de las entregas de bienes o prestación de servicios realizados a la cooperativa –los llamados precios de transferencia–, o mediante retribuciones inferiores a las normales, tratándose de cesión de bienes a la cooperativa". De todas formas, no debemos olvidar que el IS tiene el carácter de "a cuenta" del I.R.PF, por lo que, en todo caso, la renta desviada a los socios, tributará, en definitiva, en el impuesto personal sobre la renta de cada uno de los socios.

Lógicamente, en la situación anterior, la norma debía definir que entendía por valor de mercado. A estos efectos, se debía entender por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones concertadas entre partes independientes³, por dichas operaciones. MORENO CERESO, F. (1979, 177) indica al respecto que "...dentro de las operaciones normales de mercado deben aceptarse los descuentos y bonificaciones por cantidad, calidad, etc., siempre que respondan a criterios objetivos y resulten normales según los hábitos comerciales...". Igualmente, DE LUIS ESTEBAN, J.M. (1977, 99) advierte que en la determinación del valor de mercado "influyen múltiples factores determinados, como son: la situación especial de la oferta y demanda de productos, las diferencias que éstas tienen según su localización material, las grandes oscilaciones producidas en el precio en un breve periodo de tiempo, etc."

En las cooperativas oleícolas andaluzas, la dificultad para establecer un valor de mercado de los productos agrarios en origen, haría necesario que, para la determinación de dicho valor, fuera necesario contar con informes elaborados por profesionales independientes, pero ello también añadiría costes indirectos al contribuyente, aumentaría la llamada presión fiscal indirecta, y, posiblemente, incrementaría la incertidumbre. Como hemos manifestado anteriormente no somos partidarios ni creemos que sea necesario valorar a efectos fiscales de forma distinta a como lo hacen las partes, pues, en definitiva, en las operaciones realizadas por las cooperativas, por lo general, los precios fijados por las partes representan un adecuado reflejo de la valoración real de las operaciones, un adecuado reflejo de las condiciones del mercado.

Es importante el hecho de que la LC de 1999, actualmente vigente, ordene computar el importe de los bienes y servicios entregados, tanto por los socios como por los terceros no socios, en el desarrollo de la actividad cooperativizada, por el precio efectivamente realizado, mientras que la LGC de 1987 ordenaba computarlos a precio de mercado. Entendemos, por tanto, que la nueva Ley estatal pretende reflejar los ingresos y gastos realmente devengados, constituyendo este hecho un reflejo de adaptación (que no plegamiento) de la norma contable a la fiscal.

³ Se entiende por "partes independientes" en la realización de las distintas operaciones, la cooperativa y personas que no sean socios de ésta.

No debemos olvidar que fue el ordenamiento fiscal el que derogó, posiblemente por problemas importantes de carácter técnico en la gestión del impuesto, la valoración distinta a efectos fiscales. Posteriormente la norma mercantil, también ha sido modificada en el mismo sentido.

3.1.2. Partidas que componen la base imponible:

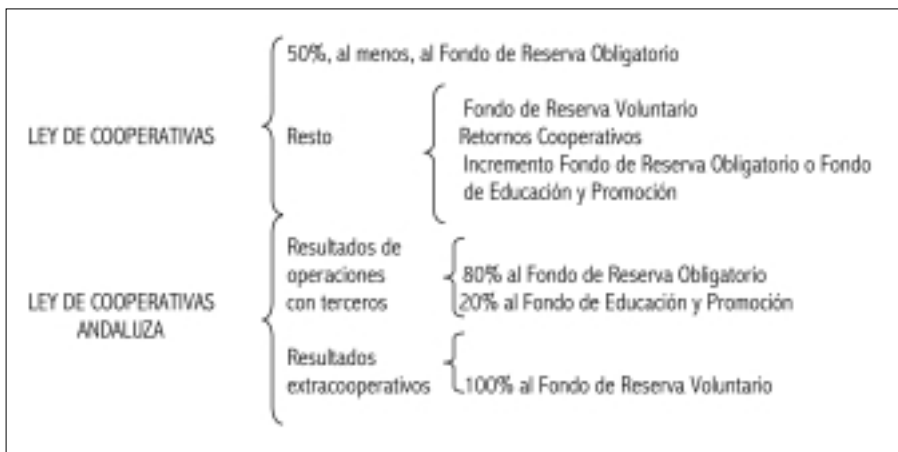
A efectos de determinar la Base Imponible (BI), deben considerarse, separadamente, los resultados cooperativos y los extracooperativos.

Son resultados cooperativos aquellos que están vinculados y relacionados directamente con el cumplimiento del objeto social y fines, encontrándose sometidos al tipo del 20%, con bonificación del 50% sobre la cuota para las cooperativas especialmente protegidas. Al respecto, debemos mencionar que, al menos en el caso de las Cooperativas Oleícolas Andaluzas, la inmensa mayoría de las cooperativas se encuentran especialmente protegidas.

Por otro lado, son resultados extracooperativos los que no tienen la vinculación con el cumplimiento del objeto social y están sometidos al tipo general del 35%, igualmente bonificados en un 50% sobre la cuota para las cooperativas especialmente protegidas.

Con carácter previo al análisis de dichos resultados, hay que indicar que la distinción entre esas clases de resultados no es una novedad de la legislación fiscal, sino que, de algún modo, viene impuesta por la propia normativa mercantil, al disponer ésta la obligación de contabilizar separadamente y destinar al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO), parte de los mismos. Estableciéndose en el cuadro 2 la distribución de resultados señalados en la normativa mercantil.

CUADRO 2: Distribución de resultados



La razón de que se establezca una diferenciación en la tributación de los resultados de la cooperativa obedece principalmente a que:

- El derecho al beneficio fiscal corresponde a la cooperativa que centra su actividad en y con sus socios.
- Cuando la cooperativa realiza actividades ajenas a su objeto social, a sus fines o actividades con terceros no socios, además de alejarse del propósito de la protección fiscal, está incurriendo en competencia desleal con la sociedad de capital que, efectuando la actividad, carece de beneficio fiscal alguno.

Se ha dicho acertadamente que la protección fiscal no debe servir para expandir la empresa, cuando la competencia sólo puede hacerlo con los excedentes sobrantes después de impuestos. Por otro lado, si el resultado cooperativo fiscalmente protegido se usa para obtener resultados extracooperativos, como hemos dicho esto supone una discriminación contra las sociedades de capital, que fiscalmente no debe sostenerse, de cara al principio de igualdad ante la ley.

3.1.3. Determinación de los resultados

En cuanto a la determinación de los resultados, realizamos una breve referencia tanto a los cooperativos como a los extracooperativos, pudiendo el lector comprobar en cada uno de ellos lo que se considera ingreso (ingreso cooperativo o ingreso extracooperativo) y lo que se considera gasto deducible de cada una de las categorías de ingresos definidas, para, por sustracción obtener las rentas cooperativa y extracooperativa.

Resultados cooperativos:

Son resultados cooperativos, básicamente, los derivados de la realización de actividades cooperativizadas con los socios, más aquellos otros que se hallan en una relación de accesoriidad, que, entendemos no tiene el carácter de exhaustiva. El resto son resultados extracooperativos. En este sentido, y ante la ambigüedad de la LC en su artículo 83 respecto al tratamiento de los rendimientos de operaciones financieras y demás beneficios obtenidos con carácter extraordinario, PEINO JANEIRO, V. (1998, 37) señala que "... parece deducirse la intención del legislador de incluir dentro del Resultado Cooperativo los ingresos financieros obtenidos en operaciones financieras realizadas con otras cooperativas, así como los beneficios en la enajenación de participaciones en sociedades cooperativas".

Parece que, finalmente, la LC de 1999 no considera los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria como ingresos cooperativos, al igual que ocurría en la LC de 1987. La definición ofrecida que establece la norma mercantil, difiere de la ofrecida por la norma fiscal, en otro punto de divergencia de ambos ordenamientos, que sería fácilmente superado si uno u otro ordenamiento se adecuaban para limar esta diferencia.

En cambio, la LRFC considera esta partida como rendimiento cooperativo, provocando, como decimos, otra diferencia más entre los ordenamientos contable y fiscal. A efectos fiscales, la disyuntiva está más o menos clara, al detallar la LRFC que son resultados coope-

rativos los procedentes de la tesorería ordinaria necesaria para la actividad cooperativizada. Recordemos que la actividad cooperativizada engloba tanto a las operaciones efectuadas con socios como con terceros no socios, por lo que no cabe distinguir a efectos fiscales en este sentido.

El excedente cooperativo se determinará por la diferencia entre los ingresos y los gastos obtenidos en operaciones de tráfico de la sociedad cooperativa, debidamente periodificados y correlacionados según las normas del Plan General de Contabilidad (PGC). En el artículo 17 de la LRFC, se recoge una relación de los ingresos cooperativos, que, básicamente, se traduce en: los procedentes de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios, las cuotas periódicas, las subvenciones, los ingresos financieros procedentes de otras cooperativas o de la inversión en valores públicos y los ya mencionados procedentes de la tesorería ordinaria.

En cuanto a los gastos deducibles de los ingresos cooperativos, la LRFC se refiere a algunos supuestos especiales de gastos deducibles en una relación claramente no exhaustiva, que son los siguientes:

1. El importe de los bienes, servicios o suministros realizados por los socios.
2. Las cantidades que las cooperativas destinen con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción.
3. Los intereses a socios y a asociados por sus aportaciones al capital, obligatorias y voluntarias, y aquellos intereses derivados de retornos cooperativos integrados en un Fondo Especial (voluntario) y a devolver a los socios en un período de cinco años.

Sin embargo, esta ley considera como gastos no deducibles los correspondientes a las cantidades entregadas a socios a cuenta de los excedentes o como retornos cooperativos, al igual que la norma general, que es la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, entiende como no deducible la retribución de los capitales propios.

Resultados extracooperativos:

Los resultados extracooperativos son los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada con terceros; los de actividades, inversiones o participaciones en entidades de naturaleza no cooperativa; y los procedentes de incrementos y disminuciones de patrimonio.

Para su determinación hay que deducir de los ingresos extracooperativos los gastos específicos necesarios para su obtención y la prorrata de los gastos generales que resulten imputables a esta actividad. Debemos señalar que, en este proceso de determinación de rendimientos, cobra una importancia relevante la utilización por parte de la cooperativa de una contabilidad de costes, que permita diferenciar con una separación adecuada lo que la ley fiscal considera cooperativo o extracooperativo.

La LRFC, recoge en su artículo 21 los ingresos extracooperativos, que no vamos a explicitar por estar suficientemente clara la distinción pretendida.

3.2. Tipo de gravamen

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.2 de la LRFC:

- A la BI, positiva o negativa, correspondiente a los resultados cooperativos se aplicará el tipo del 20%. Las Cooperativas de Crédito y Cajas Rurales aplicarán el tipo del 26%.
- A la BI, positiva o negativa, correspondiente a los resultados extracooperativos se le aplicará el tipo general del 35%.

Una novedad muy importante en la LRFC respecto del resto de sociedades es que se aplica el tipo de gravamen tanto a la BI positiva como a la negativa. La justificación de esta regla se encuentra en el artículo 23, en el que se indica "... la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positiva o negativa, los tipos de gravamen correspondientes, tendrán la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva".

Ahora bien, 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 diez⁴ ejercicios siguientes.

Este procedimiento sustituye a la compensación de pérdidas prevista en la LIS que, en consecuencia, no será aplicable a las cooperativas. En el caso de que la cooperativa tenga BI negativas pendientes de compensación, la Disposición Transitoria Cuarta de la LRFC prevé su transformación en cuota negativa de la siguiente forma: "... las bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades de ejercicios anteriores pendientes de compensación a la entrada en vigor de la presente Ley, se equilibrará, previa su transformación en la cuota negativa que resulte de aplicar el tipo de gravamen del ejercicio de procedencia, en la forma prevista en el artículo 24 de la misma Ley, y con el límite temporal establecido en la LIS".

En definitiva, podemos observar cómo el nuevo procedimiento de compensación de cuotas sustituye al general de compensación de BI, como consecuencia del especial sistema de liquidación a diferentes tipos de gravamen que concurre en las cooperativas con motivo del diferente tratamiento que tienen las diversas categorías de rendimientos por estas obtenidos.

⁴ En la LRFC, el artículo 24.1 señala que su importe podrá compensarse en los cinco ejercicios siguientes, no obstante, la Disposición adicional segunda de la LIS, modifica lo anterior, estableciendo que el artículo quedará redactado como sigue: "Si la suma algebraica a que se refiere el artículo anterior resultare negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos". Finalmente, la Ley 55/1999, en su artículo 4, modifica el referido artículo 24.1 de la LRFC ampliando el plazo a diez años.

3.3. Compensación de pérdidas

En relación con la compensación de pérdidas, y como ya se ha referido anteriormente, la LRFC dispone en su artículo 24 que si la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las BI los tipos de gravamen resultase negativa, su importe podrá ser objeto de compensación por la cooperativa con cuotas íntegras positivas de los diez ejercicios siguientes. Se añade, igualmente, que dicho procedimiento sustituye a la compensación de BI negativas previstas en el artículo 23 de la citada LIS.

Sobre la cuota que debe minorarse la cuota negativa, hemos de señalar que a las cooperativas especialmente protegidas se les reconoce una bonificación del 50% de la cuota íntegra, es decir, la obtenida de aplicar a los resultados cooperativos y extracooperativos el tipo de gravamen correspondiente, según el artículo 34.2 de la LRFC. Por otra parte, el artículo 24.1 de la misma, minora la cuota negativa de ejercicios anteriores de dicha cuota íntegra, deduciéndose que, en primer lugar, habrá que disminuir la cuota íntegra para luego aplicar la bonificación referida del 50%. En este sentido se pronuncia MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. (1994,139) cuando indica que "... aunque nada nos dice la norma al respecto, el orden lógico sería aminorar la cuota íntegra en las cuotas negativas de ejercicios anteriores y, posteriormente, aplicar la bonificación sobre la diferencia en el impuesto que sea positiva".

La mayoría de la normativa autonómica diferencia entre pérdidas cooperativas (las que se producen por operar con los socios) y extracooperativas (las derivadas de operaciones con terceros, operaciones de inmovilizado y ciertas operaciones financieras), siguiendo la totalidad de la normativa vigente el siguiente proceso de imputación:

a) Pérdidas cooperativas:

- Se pueden imputar en su totalidad a las reservas voluntarias.
- Se puede imputar un porcentaje (depende de cada Ley) de las pérdidas al FRO.
- El resto de las pérdidas se imputa a los socios en proporción a su actividad en la cooperativa, pudiendo ser satisfecha por éste de alguna de las siguientes maneras:
 - En efectivo.
 - Reduciendo las aportaciones del socio al capital social, con lo que estaríamos ante la reducción de capital por imputación de pérdidas al mismo⁵.
 - Con cargo a retornos de ejercicios siguientes.

b) Pérdidas extracooperativas:

⁵ En este sentido, puede verse el artículo publicado por GARRIDO PULIDO, T. y GARRIDO CASTRO, R. (2000, 120) sobre análisis contable-mercantil de las reducciones de capital en las cooperativas: breve referencia fiscal.

En cuanto a la imputación de pérdidas por operaciones con terceros y actividades extracooperativas, éstas se llevarán al FRO. Si éste fuera insuficiente para compensarlas, la diferencia que deberá figurar en rúbrica distinta a la de pérdidas cooperativas, se amortizará en futuros ejercicios con cargo a las dotaciones que se vayan efectuando al mismo.

Hemos de significar que hasta que sea amortizada la totalidad de dichas pérdidas, el saldo resultante de la regularización del balance se abonará en su totalidad al referido fondo, así como el remanente existente en la cuenta de “Actualización de Aportaciones”. Cabe señalar que en la compensación de pérdidas con cargo al FRO se atribuirán, en primer lugar, las derivadas de operaciones con terceros y actividades extracooperativas. Al respecto puede consultarse el magnífico trabajo de ALEMANY i COSTA, J.Y ARGILÉS i BISCH, J. M^a. (1998).

4.Tratamiento contable del impuesto sobre sociedades

Inicialmente, vamos a exponer un resumen de la liquidación del IS, como recordatorio, y con aplicación de la normativa ajustada a la LIS, aunque se hagan algunas inclusiones de diferencias temporales o permanentes en su estudio, para posteriormente realizar un análisis exclusivo de dicho impuesto, de acuerdo con la normativa específica de la LCA, en relación con la LRFC, además de la incidencia que pudiera representar la LC.

En el antiguo Plan General de Contabilidad (PGC), el IS se consideraba como la participación del Estado en el beneficio de la empresa, lo que originaba el siguiente asiento en el momento en que se aprobaba la distribución del excedente:

Pérdidas y Ganancias	a Fondo Reserva Obligatorio
	a Fondo de Educación y Promoción
	a H ^a P ^a , acreedor por conceptos fiscales
	a Retornos cooperativos

Como sabemos, en el PGC de 1990 se contabiliza el IS a través de un cargo en una cuenta de gastos, la 630 “Impuesto sobre Sociedades”, que a continuación deberá ser regularizada con la cuenta de “Pérdidas y Ganancias”.

Por tanto, el saldo de ésta última cuenta representa el beneficio después de impuestos, en lugar del beneficio antes de impuestos, tal y como acontecía en el Plan anterior; debiendo tener en cuenta que, de acuerdo con lo establecido en la norma 16 del PGC y Resolución del 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), las normativas contable y fiscal provienen de un diferente origen, teniendo un objeto cada una de ellas. La normativa contable atiende a la necesidad de dar información fiel de la situación económica de la empresa, y la normativa fiscal, obedece a razones de política tributaria y recaudatoria, por lo que el resultado contable

puede no coincidir con el resultado fiscal, sobre el cual se calcula el impuesto que hay que pagar a Hacienda por el concepto de Impuesto sobre Beneficios.

En tal caso, para calcular el resultado fiscal, se parte del resultado contable, aplicándose sobre dicho resultado los ajustes que procedan derivados de las diferencias entre ambas normativas, por tanto, la cuota devengada por el Impuesto sobre Beneficios (que constituye un gasto del ejercicio) debe figurar como un cargo en la cuenta de Pérdidas y Ganancias y puede no coincidir necesariamente con la cuota a pagar del ejercicio.

La característica más llamativa de la contabilización del impuesto sobre sociedades en cooperativas proviene, en nuestra opinión, de que determinadas partidas de la distribución del beneficio (después de impuestos), son configuradas como gastos deducibles del propio impuesto; contablemente, el cálculo del impuesto parte del resultado antes de impuestos, pero resulta imprescindible conocer el importe de la distribución del resultado (como decimos después de impuestos), para calcular el propio impuesto.

Ello añade una complejidad, a nuestro juicio excesiva, al procedimiento de cálculo del impuesto devengado contablemente en cooperativas, dificultad que está causada por la aplicación de una norma general de contabilidad (la norma de valoración 16ª del PGC, desarrollada por Resolución de ICAC) a una norma muy específica desde el punto de vista fiscal. La norma contable, en el caso analizado, no llega al extremo de especificación que alcanza la norma fiscal. La enorme diferencia entre el desarrollo de uno y otro ordenamiento y, principalmente, la divergencia entre ambos, hace que la contabilización del impuesto sobre beneficios alcance el grado de dificultad que nos disponemos a analizar en el caso de las cooperativas.

Las diferencias de aplicación de ambos ordenamientos, de acuerdo con lo que se dispone en la norma de valoración 16ª del PGC se clasifican en tres grupos: diferencias permanentes, temporales y créditos por pérdidas a compensar.

Inicialmente, hemos de saber identificar cuales son estas diferencias y qué consecuencias básicas pueden tener a nivel contable. Las diferencias entre el resultado contable antes de impuestos (que en principio dará lugar al gasto por impuesto), y el resultado fiscal o BI (que dará lugar al impuesto a pagar), se pueden producir por los siguientes motivos:

- La diferente consideración conceptual en la determinación de los ingresos y gastos en el momento de calcular el resultado desde las ópticas contable y fiscal, se denominan diferencias permanentes.
- La diferente consideración temporal en el momento de imputar los distintos componentes de gastos e ingresos, que conceptualmente coinciden, pero no en el momento de ser considerados a la hora de determinar el resultado desde las ópticas contable y fiscal, se denominan diferencias temporales.

4.1. Diferencias permanentes

Se pueden clasificar de dos formas:

- Positivas: son aquellas que suman al resultado contable a efectos de aplicar el tipo impositivo y, por tanto, suponen gravamen del impuesto.
- Negativas: son aquellas que restan del resultado contable a efectos de aplicar el tipo impositivo y, por tanto, suponen exención o minoración del impuesto.

Como ejemplos de diferencias permanentes podemos citar, entre otros, los siguientes en las cooperativas:

- Multas, sanciones y liberalidades, que se trata de gastos contables que por no ser necesarios para la obtención de los ingresos no tienen la consideración de deducibles, ni tampoco la tendrán en ejercicios futuros. Por su importe procederá practicar un ajuste positivo de carácter permanente.
- Rentas exentas de tributación, como por ejemplo, los beneficios contables que no deban formar parte de la BI al estar exentos como consecuencia de la actualización monetaria que se debe practicar a efectos fiscales, que no se realiza a efectos contables; darán lugar a una diferencia permanente negativa.
- La dotación obligatoria⁶ al FEP que las cooperativas realizan de los resultados cooperativos será considerada gasto totalmente deducible, siempre que no exceda del 30% de los excedentes netos cooperativos⁷ de cada ejercicio económico, según los artículos 18.2 y 19 de la LRFC, constituyendo una diferencia permanente negativa.
- Dotación obligatoria⁸ al FRO que las cooperativas realicen de los resultados cooperativos y extracooperativos será considerado en un 50% como gasto deducible, según el artículo 16.5 de la LRFC, dando lugar a una diferencia permanente negativa.
- Intereses de las aportaciones al capital social (18.3 LRFC).

4.2. Diferencias temporales

⁶ La LCA y la LC establece que como mínimo obligatorio se debe de dotar al FEP el 5% de los resultados cooperativos (antes de impuestos en la LC), pero nosotros entendemos que estatutariamente se podría elevar dicho porcentaje obligatorio, con lo que dicha dotación sería gasto fiscalmente deducible.

⁷ Interpretamos que al referirse el artículo 19.1 de la LRFC a excedentes netos éstos son excedentes netos cooperativos.

⁸ La LC establece que la dotación al FRO será antes de impuestos y nosotros entendemos que según la LCA la misma debe realizarse después de impuestos. Igualmente creemos que los mínimos que fijan las leyes de dotación al FRO podrían ser elevados por los estatutos siendo dicho incremento también gasto deducible.

Según el PGC, tienen su origen en la aplicación de un criterio distinto en la imputación temporal de los ingresos y gastos del periodo, revirtiendo, por tanto, en periodos posteriores.

Básicamente, pueden darse 4 tipos de causas que originan las diferencias temporales:

- Gastos o pérdidas devengadas contablemente antes de que se declaren fiscalmente.
- Ingresos que se declaran fiscalmente antes de ser reconocidos contablemente como tales.
- Ingresos devengados contablemente antes de que se declaren fiscalmente.
- Gastos o pérdidas que se declaran fiscalmente antes de ser reconocidos contablemente como tales.

Las diferencias temporales expuestas producirán su reversión en ejercicios posteriores. Cuando tal supuesto se produzca, lo harán con signo contrario al de su origen provocando el efecto contrario sobre el resultado contable y fiscal, así como la cancelación del impuesto anticipado o diferido.

No obstante, en todo lo expuesto se deberán tener en cuenta las normas recogidas en la Resolución del ICAC, en aplicación del principio de prudencia.

La norma 1ª de dicha Resolución, a los impuestos diferidos y anticipados recogidos en el punto 2 y 6, les confiere el siguiente tratamiento:

- Impuestos diferidos: Por aplicación del principio de prudencia, los impuestos diferidos deberán ser objeto de contabilización en todo caso. Son cuentas de pasivo.
- Impuestos anticipados: Son cuentas de activo. Sólo serán objeto de registro contable cuando una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que los mismos podrán ser objeto de recuperación futura. Se presumirá que la realización futura de los impuestos anticipados no está suficientemente asegurada, entre otros, en los siguientes casos:
 - Cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los 10 años contados desde la fecha de cierre del ejercicio.
 - Cuando se trate de sociedades que están generando pérdidas habitualmente, por lo que no se puede prever razonablemente la reversión del impuesto anticipado.

Las cuentas del PGC y la que nosotros introducimos, para las cooperativas reguladas por la LCA, en relación con los distintos tipos de resultados de la citada Ley, resultados cooperativos, por operaciones con terceros y resultados extraordinarios los podemos clasificar en:

63. TRIBUTOS

630. Impuesto sobre Beneficios

6301. De resultados cooperativos

6302. De resultados de operaciones con terceros no socios

6303. De resultados extraordinarios

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios

6331. De resultados cooperativos

6332. De resultados de operaciones con terceros no socios

6333. De resultados extraordinarios

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

6381. De resultados cooperativos

6382. De resultados de operaciones con terceros no socios

6383. De resultados extraordinarios

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Cuentas que representan un crédito contra Hacienda:

4709. Hª Pª, deudor por devolución de impuestos

473. Hª Pª, retenciones y pagos a cuenta

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio...

4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.

Cuentas que representan un crédito a favor de Hacienda:

4751. Hª Pª, acreedor por retenciones practicadas

4752. Hª Pª, acreedor por Impuesto sobre Sociedades

479. Impuesto sobre beneficio diferido

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) establece en su Documento número 9 dos métodos para determinar la cuota a ingresar a la Hacienda Pública:

4.2.1. Método de cuota a pagar:

El método de la cuota a pagar ha sido utilizado en nuestro país hasta la publicación del PGC, concibiéndose el Impuesto sobre Beneficios como una partida más en la distribución del resultado. Con este método, además, no se tienen en cuenta las plusvalías implícitas o latentes hasta que en un ejercicio futuro se incluyan realmente en la BI.

Con el mismo se suministran menos datos a los usuarios de los estados financieros, asemejándose más al criterio de caja que al de devengo. No es, por tanto, recomendable, salvo cuando existan diferencias que produzcan efectos impositivos, o cuando las mismas no sean relevantes, poniéndose de manifiesto una falta de información importante para las sociedades implicadas en los procesos de fusión.

4.2.2. Método del efecto impositivo:

El gasto se calcula sobre el beneficio contable aumentado o disminuido en el importe de las diferencias permanentes. Por tanto, en caso de que existan diferencias temporales, la cantidad a pagar no coincidirá con el gasto por IS, por lo que el efecto impositivo de estas últimas diferencias dará lugar a la aparición de unos impuestos anticipados o diferidos, que en los ejercicios siguientes revertirán en sentido contrario a aquél en el que surgieron.

El PGC sigue este último método, suministrando una mayor información en cuanto a los posibles créditos o débitos futuros frente a la Hacienda Pública, como consecuencia de las diferencias temporales entre la BI y el resultado contable. Este método es más coherente con el principio de devengo, mientras que el método de la cuota a pagar se aproxima más a un criterio de caja que al de devengo que, como sabemos, es un principio obligatorio.

El IS devengado en el ejercicio, es decir, el que figurará como gasto del mismo en la cuenta de "Pérdidas y Ganancias", se calculará del siguiente modo:

Al resultado contable del ejercicio antes de impuestos se sumaran o restaran, según los casos, las diferencias permanentes, obteniendo el "Resultado contable ajustado".

Sobre el "Resultado contable ajustado" se aplicará el tipo impositivo vigente en el ejercicio (20 ó 35%), obteniendo el "Impuesto bruto".

Finalmente, del "Impuesto bruto", según sea positivo o negativo, se restará o sumará, respectivamente, el importe de las bonificaciones y deducciones de la cuota (excluidas las retenciones y los pagos a cuenta). La cantidad así obtenida corresponde a la cuenta 630 "Impuesto sobre Beneficios" devengado en el ejercicio, importe que se inscribirá como gasto en la cuenta de "Pérdidas y Ganancias".

Las diferencias entre el IS a pagar y el considerado como gasto del ejercicio se registrarán en las siguientes cuentas del Plan:

474.- Impuesto sobre Beneficios anticipado.

479.- Impuesto sobre Beneficios diferido.

5. El impuesto sobre sociedades y la contabilidad en las cooperativas andaluzas

Examinado el IS con carácter general, y de manera extractada, y la LRFC en particular, pretendemos llevar a cabo un desarrollo específico de este impuesto de acuerdo con lo preceptuado en la LCA, partiendo en tal caso del artículo 88 de la misma en el que se indica que la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio económico estará integrada por tres subcuentas de resultados:

- Resultados cooperativos o excedentes (1291): son los derivados de la actividad cooperativizada con los socios y de las inversiones en empresas cooperativas o en otro tipo de empresas participadas mayoritariamente por las mismas.
- Resultados de operaciones con terceros no socios (1292): son los que provienen del ejercicio de la actividad cooperativizada con terceros no socios.
- Resultados extraordinarios (1293): son aquellos derivados de:
 - Las inversiones en empresas no cooperativas.
 - Otras fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa.
 - La enajenación de elementos del activo inmovilizado.
 - Cualquier otro no contemplado en los anteriores.

De lo anterior se deduce que existen diferencias entre la LRFC y la LCA a la hora de definir, respectivamente, la base imponible y los resultados de las cooperativas, siendo la más importante la obligación en esta normativa andaluza de fragmentar en dos lo que las otras leyes (incluida también la LC) llaman resultados extracooperativos. Por lo que, en principio, para adoptar la LRFC, deberíamos integrar, en el ámbito de la aplicación de la LCA, los resultados de operaciones con terceros no socios y los resultados extraordinarios en lo que a dicha Ley y LC llaman resultados extracooperativos.

La aplicación de los resultados en la LCA, está regulada en los artículos 91, 92 y 93, que nos vienen a decir con respecto a cada tipo de resultados lo siguiente:

- a) El excedente o resultado cooperativo se destinará, según decida la Asamblea General, con arreglo a las siguientes normas:
 - Un 20%, como mínimo, al FRO, hasta que el mismo alcance un importe igual al 50% del capital social; alcanzado dicho importe, se destinará, como mínimo un 15% al FRO.
 - Un 5%, como mínimo, al FEP.
 - Si estatutariamente se hubiese previsto la constitución de algún Fondo de Reserva Voluntario (FRV), se dotará éste en la proporción que se acuerde por la Asamblea General, dentro de los límites estatutarios.
 - El resto de los excedentes cooperativos se destinarán a retornos cooperativos, que se acreditarán a los socios en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas para la cooperativa.
- b) El resultado de operaciones con terceros no socios se destinará en un 80% al FRO y en un 20% al FEP.
- c) El resultado extraordinario se aplicará en su totalidad al FRO.

Entendemos que para las sociedades cooperativas acogidas a la LCA⁹, los resultados después del IS son la base para la dotación de los fondos obligatorios (FRO y FEP), siendo estas dotaciones, además, gasto fiscalmente deducible, cumpliendo los requisitos de los artículos 16.5 y 18.2 de la LRFC, en dicho impuesto.

En este caso, la diferente calificación entre los ámbitos contable y fiscal provoca, como hemos visto, una diferencia permanente negativa, al conceptuar el ámbito contable las dotaciones a reservas como una distribución de resultados, siendo tratadas una parte de dichas dotaciones como gasto fiscalmente deducible.

Según la LCA, en el ámbito contable la dotación a los fondos obligatorios debe realizarse sobre los resultados después de impuestos por dos motivos:

1. Según el artículo 89 de la LCA, que trata de la determinación de los resultados cooperativos, en su punto 2 letra e), recoge entre los gastos que deben deducirse de los ingresos "El Impuesto de Sociedades...". Además, el artículo 90 de la mencionada Ley que se ocupa de la determinación de los resultados de operaciones con terceros establece que "... se deducirán de los ingresos mencionados en el apartado 1 del artículo anterior; que sean generados por la actividad cooperativizada con terceros no socios, los gastos enunciados en el apartado 2 de dicho precepto, en proporción a la cifra de ingresos de esta naturaleza, así como los gastos específicos generados por la actividad con terceros no socios". Por tanto, el IS es una partida de gasto a la hora determinar el resultado ya sea cooperativo o sea de operaciones con terceros no socios o extraordinarios. Concluimos que la aplicación de los excedentes se realiza después de contabilizar el IS.
2. Por otro lado, el artículo 99 de la LCA, que trata de la contabilidad, dispone que las cooperativas llevarán una contabilidad "... de acuerdo con el Código de Comercio y el Plan General Contable...", lo que implica que la dotación a los fondos obligatorios (FRO y FEP) deberá hacerse después de deducir de los resultados el IS devengado en el ejercicio.

Por tanto, nos enfrentamos al problema anteriormente mencionado de que el impuesto devengado está en función de la dotación a dichos fondos, a la vez que dicha dotación depende del impuesto devengado. La raíz de esta complicación parte de que la LRFC, en vigor desde 1991, trata unas partidas de la distribución del excedente neto como gasto. Además, la Resolución del ICAC que desarrolla algunos aspectos de la norma de valoración 16ª del PGC, de 1997, no establece ninguna excepción a la norma general para el cálculo del impuesto sobre beneficios devengado. En definitiva, la solución actual radica en plantear el problema siguiendo la mecánica de liquidación del IS con la idea de obtener una ecuación que nos permita calcular el impuesto devengado, tal y como ponemos de manifiesto a continuación.

⁹ Las cooperativas acogidas a la LC no presentan el problema planteado en este punto, ya que dicha ley especifica que las dotaciones de los excedentes a los fondos obligatorios se realizará antes de impuestos. Aunque en la antigua LC, según su artículo 84, también habría que dotar a los fondos a partir de los excedentes netos después de impuesto.

A) Resultados cooperativos:

En este caso, el impuesto devengado será igual al resultado contable cooperativo antes de impuesto por el tipo impositivo (20%), menos la parte de las dotaciones (100% en la dotación al FEP con ciertas condiciones¹⁰ y el 50% de la dotación al FRO) a los fondos obligatorios que son considerados gasto fiscalmente deducible, más/menos las diferencias permanentes debidas a estos resultados o prorrateadas entre los tres tipos citados, menos las deducciones y bonificaciones que correspondan a éstos o debidamente prorrateados entre los referidos tres tipos de resultados. Siendo:

RCCAI = Resultado contable cooperativo antes de impuestos = Saldo de la cuenta 1291 antes de impuestos.

DP_c = Diferencias permanentes de los resultados cooperativos.

D_c = Deducciones por las operaciones cooperativas.

B_c = Bonificaciones por las operaciones cooperativas.

ID_c = 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.

Por tanto, partimos de tres ecuaciones y tres incógnitas (ID_c, dotación al FRO deducible y la dotación al FEP deducible), a saber:

a) Dotación obligatoria al FRO deducible = $(RCCAI - ID_c) * 0.5 * \alpha$

b) Dotación obligatoria al FEP deducible = $(RCCAI - ID_c) * \beta$

c) $ID_c = \text{Tipo impositivo} * (0.5^{11}) * (RCCAI - \text{Dotación obligatoria al FRO} - \text{Dotación obligatoria al FEP} \pm DP_c) - D_c - B_c$

Con lo que el impuesto devengado por los resultados cooperativos en las cooperativas protegidas haciendo la oportuna sustitución de las dos primeras fórmulas en la tercera sería:

¹⁰ Artículos 18.2 y 19 LRFC.

¹¹ Sólo en el caso de las cooperativas especialmente protegidas, por la bonificación del 50% de la cuota.

$$\begin{aligned}
 ID_c &= 0.2 * RCCAI - 0.2 * \beta * (RCAAI - ID_c) - 0.2 * 0.5 * \alpha * (RCAAI - ID_c) \pm 0.2 * DP_c - D_c - B_c \\
 ID_c &= 0.2 * RCCAI - 0.2 * \beta * RCCAI + 0.2 * \beta * ID_c - 0.1 * \alpha * RCCAI + 0.1 * \alpha * ID_c \pm \\
 &\quad \pm 0.2 * DP_c - D_c - B_c \\
 ID_c &= (0.2 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha) * RCCAI + (0.2 * \beta + 0.1 * \alpha) * ID_c \pm 0.2 * DP_c - D_c - B_c \\
 (1 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha) * ID_c &= (0.2 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha) * RCCAI \pm 0.2 * DP_c - D_c - B_c
 \end{aligned}$$

$$ID_c = \frac{(0.2 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha) * RCCAI \pm 0.2 * DP_c - D_c - B_c}{(1 - 0.2 * \beta - 0.1 * \alpha)}$$

Para el cálculo del impuesto devengado por los resultados cooperativos en las cooperativas especialmente protegidas, sólo existe la diferencia con las protegidas en la bonificación del 50% en la cuota sería:

$$\begin{aligned}
 ID_c &= \{0.2 * RCCAI - 0.2 * \beta * (RCAAI - ID_c) - 0.2 * 0.5 * \alpha * (RCAAI - ID_c) \pm 0.2 * DP_c\} * 0.5 - D_c \\
 ID_c &= 0.1 * RCCAI - 0.1 * \beta * RCCAI + 0.1 * \beta * ID_c - 0.05 * \alpha * RCCAI + 0.05 * \alpha * ID_c \pm \\
 &\quad \pm 0.1 * DP_c - D_c - B_c \\
 ID_c &= (0.1 - 0.1 * \beta - 0.05 * \alpha) * RCCAI + (0.1 * \beta + 0.05 * \alpha) * ID_c \pm 0.1 * DP_c - D_c - B_c \\
 (1 - 0.1 * \beta - 0.05 * \alpha) * ID_c &= (0.1 - 0.1 * \beta - 0.05 * \alpha) * RCCAI \pm 0.1 * DP_c - D_c - B_c
 \end{aligned}$$

$$ID_c = \frac{(0.1 - 0.1 * \beta - 0.05 * \alpha) * RCCAI \pm 0.1 * DP_c - D_c - B_c}{(1 - 0.1 * \beta - 0.05 * \alpha)}$$

B) Resultados de operaciones con terceros no socios:

En este caso, el impuesto devengado será igual al resultado contable de las operaciones con terceros antes de impuesto por el tipo impositivo (35%), menos el 50% de la dotación obligatoria al FRO (que en este caso es del 80% de los mismos), más/menos las diferencias permanentes imputables a estos resultados o debidamente prorrateados entre los citados tres tipos de resultados, menos las deducciones y bonificaciones imputables a los mismos o prorrateados entre los referidos tres tipos de resultados. Siendo:

RCOTAI = Resultado contable de operaciones con terceros no socios antes de impuestos = Saldo de la cuenta 1292 antes de impuestos.

DP_{OT} = Diferencias permanentes de los resultados de operaciones con terceros no socios.

D_{OT} = Deducciones por los resultados de operaciones con terceros no socios.

B_{OT} = Bonificaciones por los resultados de operaciones con terceros no socios.

ID_{OT} = Impuesto devengado por los resultados de operaciones con terceros no socios.

Por tanto, partimos de dos ecuaciones y dos incógnitas (ID_{OT} , dotación al FRO deducibles), a saber:

- a) Dotación obligatoria al FRO deducible = $(RCOTAI - ID_{OT}) * 0.5 * 0.8 = (RCOTAI - ID_{OT}) * 0.4$
- b) $ID_{OT} = \text{Tipo impositivo} * (0.5^{12}) * (RCOTAI - \text{Dotación obligatoria al FRO deducible} \pm DP_{OT}) - D_{OT} - B_{OT}$

Con lo que el impuesto devengado por los resultados de operaciones con terceros no socios en las cooperativas protegidas realizando la oportuna sustitución de la primera ecuación en la segunda sería:

$$\begin{aligned} ID_{OT} &= 0.35 * RCOTAI - 0.35 * 0.4 * (RCOTAI - ID_{OT}) \pm 0.35 DP_{OT} - D_{OT} - B_{OT} \\ ID_{OT} &= 0.35 * RCOTAI - 0.14 * RCOTAI + 0.14 * ID_{OT} \pm 0.35 DP_{OT} - D_{OT} - B_{OT} \\ (1 - 0.14) * ID_{OT} &= 0.21 * RCOTAI \pm 0.35 * DP_{OT} - D_{OT} - B_{OT} \\ ID_{OT} &= \frac{0.21 * RCOTAI \pm 0.35 * DP_{OT} - D_{OT} - B_{OT}}{0.86} \end{aligned}$$

Para el cálculo del impuesto devengado por los resultados de operaciones con terceros no socios en las cooperativas especialmente protegidas, se produce sólo la diferencia con las protegidas en la bonificación del 50% en la cuota, sería:

$$\begin{aligned} ID_{OT} &= [0.35 * RCOTAI - 0.35 * 0.4 * (RCOTAI - ID_{OT}) \pm 0.35 DP_{OT}] * 0.5 - D_{OT} - B_{OT} \\ ID_{OT} &= 0.175 * RCOTAI - 0.07 * RCOTAI + 0.07 * ID_{OT} \pm 0.175 DP_{OT} - D_{OT} - B_{OT} \\ (1 - 0.07) * ID_{OT} &= 0.105 * RCOTAI \pm 0.175 * DP_{OT} - D_{OT} - B_{OT} \\ ID_{OT} &= \frac{0.105 * RCOTAI \pm 0.175 * DP_{OT} - D_{OT} - B_{OT}}{0.93} \end{aligned}$$

C) Resultados extraordinarios:

En este supuesto, el impuesto devengado será igual al resultado contable extraordinario antes de impuesto por el tipo impositivo (35%), menos el 50% de la dotación obligatoria al FRO (que en este caso es del 100% de los mismos), más/menos las diferencias permanentes imputables a estos resultados o debidamente prorrateados entre éstos tres tipos, menos las deducciones y bonificaciones imputables a estos resultados o prorrateados entre los tres tipos referidos. Siendo:

¹² Sólo en el caso de las cooperativas especialmente protegidas, por la bonificación del 50% de la cuota.

RCEAI = Resultado contable extraordinario antes de impuestos = Saldo de la cuenta 1293 antes de impuestos.

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.

Partimos para su resolución de dos ecuaciones y dos incógnitas (ID_{RE}, dotación al FRO deducible), a saber:

a) Dotación obligatoria al FRO deducible = (RCEAI – ID_{OT}) * 0.5

b) ID_{RE} = Tipo impositivo * (0.5¹³) * (RCEAI – Dotación obligatoria al FRO deducible ± DP_{RE}) – D_{RE} – B_{RE}

Con lo que el impuesto devengado por los resultados extraordinarios en las cooperativas protegidas haciendo la oportuna sustitución de la primera fórmula en la segunda nos daría:

$$ID_{RE} = 0.35 * RCEAI - 0.35 * 0.5 * (RCEAI - ID_{RE}) \pm 0.35 DP_{RE} - D_{RE} - B_{RE}$$

$$ID_{RE} = 0.35 * RCEAI - 0.14 * RCEAI + 0.14 * ID_{RE} \pm 0.35 DP_{RE} - D_{RE} - B_{RE}$$

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

$$ID_{RE} = \frac{0.21 * RCEAI \pm 0.35 * DP_{RE} - D_{RE} - B_{RE}}{0.86}$$

Para el cálculo del impuesto devengado por los resultados extraordinarios en las cooperativas especialmente protegidas, solo existe la diferencia con las protegidas en la bonificación del 50% en la cuota, por lo que nos quedaría:

6. Ejemplos prácticos

A continuación vamos a proceder a la resolución de dos supuestos prácticos, el primero relativo a la casuística propia del IS según normativa específica de la LCA, para analizar en

¹³ Sólo en el caso de las cooperativas especialmente protegidas, por la bonificación del 50% de la cuota.

segundo lugar dicho impuesto cuando la cooperativa desarrolla actividades en otra comunidad autónoma.

6.1. Contabilización del impuesto sobre beneficios en cooperativas andaluzas

Una cooperativa especialmente protegida, que realiza su actividad en la Comunidad andaluza, presenta en el ejercicio 2000 los siguientes resultados antes de impuestos:

- Resultados cooperativos antes de impuestos = 2.000.000 u.m..
- Resultados de operaciones con terceros no socios antes de impuestos = 1.000.000 u.m..
- Resultados extraordinarios antes de impuestos = 500.000 u.m..

La dotación en este ejercicio a los fondos obligatorios, FRO y FEP, de los resultados cooperativos es del 20 y 5% respectivamente. Además, se tiene información que existen gastos que no son deducibles fiscalmente por importe de 100.000 u.m., y que están incluidos en la cifra anterior de resultados cooperativos antes de impuestos, constituyendo, por tanto, una diferencia permanente positiva. Igualmente, hay un exceso de dotación a la amortización respecto a lo que permite la norma fiscal por importe de 25.000 u.m., correspondiente a operaciones cooperativas, y que representan una diferencia temporal positiva.

Dicha cooperativa tiene derecho a unas bonificaciones y deducciones en la cuota del impuesto que se estima en 100.000 u.m. por las operaciones con sus socios y 50.000 u.m. por operaciones con terceros no socios. Para su resolución hemos de tener en cuenta que al ser una cooperativa especialmente protegida tiene derecho a una bonificación del 50% sobre la cuota íntegra.

Como hemos puesto de relieve con anterioridad, las dotaciones a los fondos obligatorios de los resultados minorarán la BI del impuesto, con el límite del 30% de los resultados cooperativos en el caso del FEP y el 50% de lo dotado al FRO, dando lugar las mismas a diferencias permanentes negativas. Pero estas dotaciones se deberían efectuar sobre los resultados después del IS, por lo que previamente debemos calcular el Impuesto sobre Beneficios devengado utilizando las fórmulas anteriormente expuestas.

Primero: el impuesto devengado por los resultados cooperativos será igual a:

$$IDc = \frac{(0.1 - 0.1 \cdot \beta - 0.05 \cdot \alpha) \cdot RCCAI \pm 0.1 \cdot DPc - Dc - Bc}{(1 - 0.1 \cdot \beta - 0.05 \cdot \alpha)}$$
$$IDc = \frac{(0.1 - 0.1 \cdot 0.05 - 0.05 \cdot 0.2) \cdot 2,000,000 + 0.1 \cdot 100,000 - 100,000}{(1 - 0.1 \cdot 0.05 - 0.05 \cdot 0.2)}$$
$$IDc = \frac{(0.085) \cdot 2,000,000 + 10,000 - 100,000}{(0.985)} = \frac{80,000}{(0.985)} = 81,218$$

Siendo la dotación obligatoria al FRO deducible $= (RCCAI - ID_c) * 0.5 * \alpha$
 $= (2,000,000 - 81,218) * 0.5 * 0.2 = 191,878$ u.m. = Diferencia Permanente negativa.

Siendo la dotación obligatoria al FEP deducible $= (RCCAI - ID_c) * \beta = (2,000,000 - 81,218) * 0.05 = 95,939$ u.m. = Diferencia Permanente negativa.

Segundo: el impuesto devengado por los resultados de operaciones con terceros no socios será igual a:

$$ID_{OT} = \frac{0.105 * RCOTAI \pm 0.175 * DP_{OT} - D_{OT} - B_{OT}}{0.93}$$

$$ID_{OT} = \frac{0.105 * 1,000,000 - 50,000}{0.93} = \frac{55,000}{0.93} = 59,140$$

Siendo la dotación obligatoria al FRO deducible $= (RCOTAI - ID_{OT}) * 0.4 = (1,000,000 - 59,140) * 0.4 =$

373,344 u.m. = Diferencia Permanente negativa.

Tercero: el impuesto devengado por los resultados extraordinarios será igual a:

$$ID_{RE} = \frac{0.0875 * RCEAI \pm 0.175 * DP_{RE} - D_{RE} - B_{RE}}{0.9125}$$

$$ID_{RE} = \frac{0.0875 * 500,000}{0.9125} = \frac{43,750}{0.9125} = 47,945$$

Finalmente, la dotación obligatoria al FRO deducible $= (RCEAI - ID_{OT}) * 0.5 = (500,000 - 47,945) * 0.5 = 226,028$ u.m..

Por último, señalar que los beneficios fiscales (deducciones y bonificaciones) vienen recogidos en los artículos 33 y 34 de la LRFC, no limitándose como veremos posteriormente al IS, sino también a otros tributos de la imposición indirecta, recogiendo en relación con los mismos la observación realizada por SAJARDO MORENO, A. citado por ALMIÑANA DIEZ, E. (1999, 59) cuando expresa que “el principio general que subyace a la existencia de beneficios fiscales a las cooperativas en el IS es la protección fundamental de sus operaciones específicas, es decir, la actividad cooperativizada. Los resultados extracooperativos que integran aquellos procedentes de las operaciones de la actividad cooperativizada desarrolladas con terceros no socios y las operaciones no cooperativizadas (identificándose con ellas los incrementos y disminuciones patrimoniales), disfrutan de menor o nula protección”.

Con los datos anteriores ya es posible calcular el impuesto sobre beneficios devengado, ajustándonos desde nuestro punto de vista, a un nuevo esquema contable que recoge la información obtenida con mayor claridad.

ASPECTO CONTABLE

RCCAI	2.000.000	RCOTAI	1.000.000	RCEAI	500.000
+/- Diferencias Perman.		+/- Diferencias Perman.		+/- Diferencias Perman.	
+ Glos no ded. fiscal.	+100.000	- Dotación FRO deduc.	-376.344	- Dotación FRO deduc.	-226.028
- Dotación FRO deduc.	-191.878				
- Dotación FEP deduc.	-95.939				
= RCCA	1.812.183	= RCOTA	623.656	= RCEA	273.972
* Tipo impositivo	0,2	* Tipo impositivo	0,35	* Tipo impositivo	0,35
= IBC	362.437	= IBOT	218.280	= IBE	95.890
- Deducciones y bonific.	-100.000	- Deducciones y bonific.	-50.000	- Deducciones y bonific.	0
- 50% bonificación c.e.p.	-181.219	- 50% bonificación c.e.p.	-109.140	- 50% bonificación c.e.p.	-47.945
= IDC	81.218	= IDOT	59.140	= IDRE	47.945

Representando el impuesto total devengado la suma de los tres subtotales, es decir $81.218 + 59.140 + 47.945 = 188.303$ u.m., correspondiendo las siglas del anterior cuadro a:

RCCAI = Resultado contable cooperativo antes de impuestos.

RCCA = Resultado contable cooperativo ajustado.

IBC = Impuesto bruto cooperativo.

IDC = Impuesto devengado cooperativo.

RCOTAI = Resultado contable de operaciones con terceros no socios antes de impuestos.

RCOTA = Resultado contable de operaciones con terceros no socios ajustado.

IBOT = Impuesto bruto de operaciones con terceros no socios.

IDOT = Impuesto devengado de operaciones con terceros no socios.

RCEAI = Resultado contable de extraordinarios antes de impuestos.

RCEA = Resultado contable de extraordinario ajustado.

IBE = Impuesto bruto de extraordinarios.

IDRE = Impuesto devengado de extraordinarios.

Y por su parte, el cálculo de la cuota diferencial del impuesto según la normativa fiscal quedaría como sigue:

Resultado contable cooperativo antes de impuestos	2.000.000	Resultados de operaciones con terceros no socios	1.000.000
		+ Resultados extraordinarios ¹⁴	500.000
		= Resultado contable extracooperativo antes de impuestos	1.500.000
Más/menos		Más/menos	
Diferencias permanentes		Diferencias permanentes	
+ Gastos no ded. fiscal.	+100.000	- Dotación FRD ded. RDT	-376.344
- Dotación FRD deduc.	-191.878	- Dotación FRD ded. RE	-226.028
- Dotación FEP deduc.	-95.939		
= Resultado contable cooperativo	-287.817	= Resultado contable extracooperativo ajustado	-602.372
Más/menos		Más/menos	
Diferencias temporales		Diferencias temporales	
+ Exceso amortización	+25.000		
= Base imponible cooperativa	1.837.183	= Base imponible extracooperativa	-602.372
Tipo impositivo (20%)	0,20	Tipo impositivo (35%)	0,35
= Cuota íntegra cooperativa	367.437	= Cuota íntegra extracooperativa	314.170

Cuota íntegra (CI = OC + OE)	681.607
Menos	
Cuota íntegra negativa de ejercicios anteriores	
Deducciones y bonificaciones	
50% Bonificación de la CI en cooperativas especialmente protegidas	-340.804
Resto deducciones y bonificaciones	-150.000
Cuota líquida	190.803
Menos	
Retenciones y pagos a cuenta	
Cuota diferencial	190.803

Como la cuota líquida es superior al Impuesto sobre Beneficios devengado en (190.803 – 188.303) 2.500 u.m., debido a la diferencia temporal positiva, se originará un impuesto anticipado por el mencionado importe, dando lugar al siguiente asiendo contable:

81.218	Impuesto sobre beneficios resultado cooperativo (6301)	a	
59.140	Impuesto sobre beneficios resultado de operaciones con terceros (6302)	a	
47.945	Impuesto sobre beneficios resultado extraordinario (6303)	a	Hacienda Pública acreedora por 190.803
2.500	Impuesto s/bº anticipado (4740)	a	Impuesto s/ Sociedades (4752)

6.2. Contabilización del impuesto sobre beneficios cuando una cooperativa realiza actividades en dos comunidades autónomas

Una cooperativa especialmente protegida, que realiza su actividad en dos comunidades autónomas, y por tanto está sometida a la LC, presenta en el ejercicio 2000 los mismos datos que en el supuesto anterior con las siguientes peculiaridades:

¹⁴ Sólo sociedades cooperativas andaluzas

- 1) Los resultados extracooperativos antes de impuestos ascienden a 1.500.000 u.m. por la integración de los resultados de operaciones con terceros no socios antes de impuestos y de los resultados extraordinarios antes de impuestos del supuesto precedente¹⁵.
- 2) La dotación a los fondos obligatorios de los resultados cooperativos es igual que el ejercicio anterior; mientras que la dotación al FRO de los resultados extraordinarios es la mínima obligatoria del 50% de los mismos¹⁶.

Para la determinación del IS en este supuesto hay que tener en cuenta que, en las cooperativas sometidas a la LC, las dotaciones a los fondos obligatorios se realizan antes de impuestos, por lo tanto nos evita realizar previamente el cálculo del resultado post-impuestos para saber qué dotación habría que realizar a dichos fondos.

La dotación obligatoria al FRO de los resultados cooperativos antes de impuestos deducible sería igual al 50% del 20% de 2.000.000 u.m., es decir 200.000 u.m., dando lugar dicha dotación a una diferencia permanente negativa. La dotación obligatoria al FEP de los resultados cooperativos antes de impuestos deducible sería igual al 5% de 2.000.000 u.m., es decir 100.000 u.m., representando dicha dotación una diferencia permanente negativa.

Por su parte la dotación obligatoria al FRO de los resultados extracooperativos antes de impuestos deducible sería igual al 50% del 50% de 1.500.000 u.m., es decir 375.000 u.m., constituyendo dicha dotación una diferencia permanente negativa. Con los datos anteriores procedemos a la determinación del Impuesto sobre Beneficios devengado obteniéndose en primer lugar el esquema del aspecto contable para a continuación, extraer el aspecto fiscal.

ASPECTO CONTABLE

Resultado contable cooperativo antes de impuestos	2.000.000	Resultado contable extracooperativo antes de impuestos	1.500.000
Más/menos		Más/menos	
Diferencias permanentes		Diferencias permanentes	
+ Gastos contables no deducibles	+100.000	- Dotación FRO deducible	-375.000
- Dotación FRO deducible	-200.000		
- Dotación FEP deducible	-100.000		
= Resultado contable cooperativo ajustado	1.800.000	= Resultado contable extracooperativo ajustado	1.125.000
Tipo impositivo (20%)	0,20	Tipo impositivo (35%)	0,35
= Impuesto bruto cooperativo	360.000	= Impuesto bruto extracooperativo	393.750
Menos		Menos	
Deducciones y bonificaciones		Deducciones y bonificaciones	
50% Bonificación del IB en cooperativas especialmente protegidas	-180.000	50% Bonificación del IB en cooperativas especialmente protegidas	-196.875
- Resto de deducciones y bonificaciones	-100.000	- Resto de deducciones y bonificaciones	-50.000
= Impuesto devengado	80.000	= Impuesto devengado	146.875

¹⁵ Ya que la suma de ambos resultados de la LCA equivaldría a los resultados extracooperativos de la LC.

¹⁶ Mientras en la LCA se prescribe que todos los resultados extraordinarios y de operaciones con terceros no socios se destinarán obligatoriamente a los fondos obligatorios.

Ascendiendo el impuesto total devengado a la suma de los dos impuestos devengados, es decir $80.000 + 143.875 = 188.303$. Y por su parte, el cálculo de la cuota diferencial del impuesto quedaría como sigue:

ASPECTO FISCAL

Resultado contable cooperativo antes de impuestos	2.000.000	Resultado contable extracooperativo antes de impuestos	(Error de sintaxis,)
Más/menos		Más/menos	
Diferencias permanentes		Diferencias permanentes	
+ Gastos contables no deduc.	+100.000	- Dotación FRD deducible	-375.000
- Dotación FRD deducible	-200.000		
- Dotación FEP deducible	-100.000		
= Resultado contable cooperativo ajustado	1.800.000	= Resultado contable extracooperativo ajustado	1.125.000
Más/menos		Más/menos	
Diferencias temporales		Diferencias temporales	
+ Exceso amortización	+25.000		
= Base imponible cooperativa	1.825.000	= Base imponible extracooperativa	1.125.000
Tipo impositivo (20%)	0,20	Tipo impositivo (35%)	0,35
= Cuota íntegra cooperativa	365.000	= Cuota íntegra extracooperativa	393.750

Como la cuota líquida es superior al Impuesto sobre Beneficios devengado en $229.375 - 226.875 = 2.500$ u.m., debido a la diferencia temporal positiva, se originará un impuesto anticipado por el mencionado importe, dando lugar al siguiente asiento contable:

80.000	Impuesto sobre beneficios resultado cooperativo (6301)		
146.875	Impuesto sobre beneficios resultado extracooperativo (6302)		
2.500	Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)	a	Hacienda Pública acreedora por 229.375 Impuesto s/Sociedades (4752)

7. Reflexiones finales

Como decíamos al comienzo, el procedimiento de cálculo del impuesto devengado contablemente en cooperativas puede tener una dificultad excesiva; aun no siendo nuestro ánimo el buscar todas las causas de esta posible dificultad, sí queremos hacer una breve reflexión al respecto que pueda servir como punto de partida de futuros trabajos de investigación.

Quizá una de las posibles causas de la mencionada dificultad pueda provenir de la aplicación de una norma general de contabilidad (la norma de valoración 16ª del PGC, desarrollada por Resolución de ICAC) a una norma muy específica desde el punto de vista fiscal. La norma contable, en el caso analizado, no llega al extremo de especificación que alcanza la norma fiscal. La enorme diferencia entre el desarrollo de uno y otro ordenamiento y, principalmente, la falta de coordinación entre ambos, puede hacer que la conta-

bilización del impuesto sobre beneficios alcance el grado de dificultad que hemos comprobado en el caso de las cooperativas.

Por lo tanto, puede ser necesario que se produzca una coordinación o un acercamiento entre ambos ordenamientos normativos, que podría provenir tanto de una adaptación del ordenamiento mercantil contable, de la mano de la aprobación de un plan sectorial de cooperativas cuyo estudio se ha iniciado con la constitución de una comisión por parte del ICAC, como también de la mano de una reforma de la imposición sobre los beneficios de esta figura empresarial.

Posiblemente, sólo la puesta en práctica de ambas iniciativas garantizaría el cumplimiento, tanto de los principios impositivos de neutralidad, simplicidad y seguridad jurídica, como los objetivos contables de relevancia y fiabilidad; no debemos olvidar que la complejidad de las normas tributarias españolas se ha barajado como una de las posibles causas del defecto de información que presenta la información contable en materia fiscal.

En los estudios llevados a cabo en nuestro país sobre la calidad de la información financiera de carácter fiscal en la empresa española, Gandía, Labatut y Rodríguez (1994), constatan que una gran parte de las mayores empresas españolas no financieras no cumplían con los requisitos mínimos de información exigidos en la normativa española con respecto a la aplicación del método del efecto impositivo. En este sentido, Gómez Valls (1995) también encuentra que la información fiscal facilitada en la memoria por las grandes empresas españolas es, en algunos casos, deficiente, no cumpliendo los requisitos mínimos de información; tampoco existe homogeneidad en la forma de ajustar el resultado contable con el fiscal.

En esta misma línea, Martínez Vargas y Labatut (1997) confirman que la información financiera de carácter fiscal ofrecida por empresas valencianas en el periodo 1991-1993 es de escasa calidad, cuestionando la relevancia de la misma, así como su interpretación y comprensión por parte del usuario. Zamora (1998), entre otras recomendaciones, sugiere una mejora de la información fiscal ofrecida en las cuentas anuales, propugnando en concreto una mayor claridad en la información ofrecida por las empresas acerca de las contingencias fiscales.

Mata (2001, p. 304-305) concluye que “la información fiscal suministrada por las empresas en las cuentas anuales no reúne los requisitos de relevancia y fiabilidad que debe presentar la información financiera por lo que dudamos que a los usuarios de la información fiscal pueda resultarles de utilidad en su toma de decisiones la información derivada de la aplicación del efecto impositivo, pues en una gran cantidad de casos más que aclarar una situación concreta lo que se está generando es mayor confusión”. Asimismo observa que, en el periodo 1991 a 1996, la calidad de la información fiscal de la empresa española presenta un nivel deficiente, si bien experimenta una considerable mejora a lo largo del citado periodo.

8 Conclusiones

- 1) La problemática relativa a la valoración de las operaciones realizadas por la cooperativa con sus socios ha sido superada con la derogación de dicha norma de la LRFC por la normativa general del IS, con efectos desde 1 de enero de 1996. Los autores del presente trabajo no somos partidarios de valorar a efectos fiscales las operaciones cooperativas de forma distinta a como lo hacen las partes, pues, en definitiva, en las operaciones realizadas por las cooperativas, al menos en las cooperativas oleícolas andaluzas, los precios fijados por las partes representan un adecuado reflejo de la valoración real de las operaciones.
- 2) Una cuestión importante en la aplicación del tipo de gravamen en relación con el resto de formas societarias es que, en las cooperativas, la LRFC indica que dicho tipo de gravamen se aplicará tanto a la BI positiva como negativa, poniéndose de manifiesto cómo el procedimiento de compensación de cuotas sustituye al general de compensación de BI, a consecuencia del especial sistema de liquidación a diferentes tipos de gravamen que tiene lugar en las cooperativas con motivo del diferente tratamiento que se produce en las diversas categorías de rendimientos por éstas obtenidos.
- 3) No existen grandes diferencias entre las distintas leyes autonómicas en el tratamiento de los resultados de las cooperativas, siendo la más sustantiva la obligación en la normativa andaluza de fragmentar en dos lo que las otras leyes llaman resultados extracooperativos, por lo que inicialmente, para adaptar la LRFC, deberíamos integrar en el ámbito de la aplicación de la LCA los resultados de operaciones con terceros no socios y los resultados extraordinarios en lo que dicha Ley y la LC denominan resultados extracooperativos.
- 4) Nos enfrentamos, siguiendo la reflexión anterior, al problema de que el Impuesto devengado está en función de la dotación atribuida a los FRO y FEP, a la vez que dicha dotación depende del Impuesto devengado, solucionando dicho problema al mantener la mecánica de liquidación del IS con la idea de obtener una ecuación que nos permita calcular dicho Impuesto devengado, tal y como ordena el PGC en su norma de valoración 16ª, desarrollada por el ICAC en 1997.
- 5) Ello añade una complejidad, a nuestro juicio excesiva, al procedimiento de cálculo del impuesto devengado contablemente en cooperativas, complejidad que quizá esté causada por la aplicación de una norma general de contabilidad (la norma de valoración 16ª del PGC, desarrollada por Resolución de ICAC) a una norma muy específica desde el punto de vista fiscal. Sería deseable que se produjera un acercamiento entre ambas normativas, bien mediante la articulación de un plan sectorial de cooperativas, como de hecho se está llevando a cabo por parte del ICAC, bien mediante la modificación de la LRFC, para así evitar la enorme complicación que conlleva actualmente el cálculo, la liquidación y la contabilización del IS en las Cooperativas, lo cual no es específico sólo de las andaluzas, sino común a todas las Cooperativas.

9. Bibliografía

ALEMANY i COSTA y ARGILÉS i BOSCH, J.M^a. (1998): "Contabilidad de las pérdidas en las sociedades cooperativas: casuística y problemática", *Técnica Contable*, núm. 590, pp. 115-138.

ALMIÑANA DIEZ, E. (1999): "Beneficios fiscales reconocidos a las empresas de economía social", *Partida Doble*, núm. 98, pp. 55-64.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1991): Documento nº 9, Impuesto sobre Beneficios, "Principios Contables" (Madrid: 1989, revisión en 1991).

CRESPO MIEGIMOLLE, M. (1998): Régimen fiscal de las sociedades cooperativas en el nuevo Impuesto de Sociedades. Ed. Comares. Granada, 1998.

DE LUIS ESTEBAN, J.M. (1977): Las sociedades cooperativas y su régimen tributario. Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

GANDÍA CABEDO, J.L.; LABATUT SERER, G. y RODRÍGUEZ COLLELL, V. (1994): "The Relevance in the Financial Statements of the Income Tax Treatment in Spain: An Empirical Research in 1991 and 1992". 17th Annual Congress of the European Accounting Association. Venecia, Abril.

GARCÍA SANZ, D. y ROJO RAMÍREZ, A. (1994): "El excedente cooperativo: problemática contable y fiscal". VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, celebrado en Madrid del 26 al 28 de mayo de 1994. ASEPUC.

GARRIDO PULIDO, T. y GARRIDO CASTRO, R. (2000): "Análisis contable-mercantil de las reducciones de capital en las cooperativas: breve referencia fiscal", *CIRIEC- España*, núm. 34, pp. 119-167.

GOMEZ VALLS, F. (1995): "Aplicación y consecuencias del método del efecto impositivo en las grandes empresas españolas". VIII Congreso de AECA, Sevilla. Págs. 523-539.

GÓMEZ VALLS, F. (1998): Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades. Editorial Pirámide. Madrid.

GONZALEZ PASCUAL, J. (2000): "Las implicaciones contables de la nueva Ley de Cooperativas", *Partida Doble*, núm. 109, pp. 48-55.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC), (1997): Resolución de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración nº 16 del Plan General de Contabilidad (BOICAC, nº 31).

ITURRIOZ DEL CAMPO, J. (1998): "La distribución de excedentes en las sociedades cooperativas ante el nuevo ordenamiento jurídico", *CIRIEC-España*, núm. 28, pp. 94-13.

JULIÁ IGUAL F.J. y SERVER IZQUIERDO, R.J. (1996): "Fiscalidad de Cooperativas, Teoría y Práctica", (3ª edición). Editorial Pirámide, Madrid.

LABATUT SERER, G. (1992): "Contabilidad y fiscalidad del resultado empresarial". Madrid: ICAC.

MARTÍNEZ VARGAS, J. y LABATUT SERER, G. (1997): "La contabilización del Impuesto sobre Sociedades. Un estudio empírico de su aplicación en la empresa valenciana". Actualidad Financiera. Julio, pp. 37-45. Agosto, pp. 13-27.

MATA MELO, J. (2001): El efecto impositivo: calidad de la información fiscal suministrada e incidencia de su aplicación en las cuentas anuales. Un estudio empírico. Tesis Doctoral. Universidad de Burgos.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. (1994): "Las cooperativas y su régimen tributario". Distribuciones La Ley SA. Madrid.

MORENO CEREZO, F.J. (1979): "El Impuesto sobre Sociedades" (2ª edición). Madrid.

PEINO JANEIRO, V. y VEIGA CARBALLIDO, M. (1998): "El resultado cooperativo", Partida Doble, núm. 89, pp. 36-39.

PEINO JANEIRO, V. y VEIGA CARBALLIDO, M. (2000): "Contabilidad cooperativas: Comentarios a la Ley 27/1999", Partida Doble, núm. 112, 99. 16-21.

ROSEMBUJ, T. (1991): Régimen fiscal de las cooperativas. Ley 20/1990, de 19 de diciembre, PPU. Barcelona.

VALLE DE JUANA, L.J. (1993): "Los resultados cooperativos: algunas consideraciones acerca de sus componentes", Técnica Contable, núm. 536-537, pp. 573-588.

ZAMORA RAMÍREZ, C. (1998): Influencia de la Fiscalidad en la Contabilidad. Tesis Doctoral. Universidad de Sevilla.

LEGISLACIÓN

Estatuto Fiscal de cooperativas de 9 de abril de 1954.

Ley General Tributaria 230/1963 (BOE de 28 de diciembre).

Estatuto Fiscal de cooperativas de mayo de 1969.

Ley 41/1964, de 11 de junio sobre Reforma Tributaria (BOE de 13 de junio).

Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas (BOE de 8 de abril).

Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas (BOE de 20 de diciembre).

R. Decreto Legislativo 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 27 de diciembre).

Constitución Española de 27 de diciembre de 1978.

Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto Extraordinario del Patrimonio (BOE de 7 de junio).

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

R. Decreto 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 20 de diciembre).

R. Decreto 29 de mayo de 1995 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 22 de junio).

Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre).

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre).

Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999 (BOE de 31 de diciembre).

Ley 2/1999, de 31 de mayo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas (BOJA, nº 4629, de 20 de diciembre).

Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (BOE de 17 de julio).

Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 30 de diciembre). ■