



LA TRIBUTACIÓN DERIVADA DE LA RENOVACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL EN LAS COOPERATIVAS VALENCIANAS

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

1. INTRODUCCIÓN

Las cooperativas valencianas son entidades que cuentan con una larga tradición y que en las variadas circunstancias políticas, económicas y sociales a las que han tenido que hacer frente han demostrado su gran capacidad generadora de bienestar para sus socios y de riqueza para ellos, de lo que se deriva que las cooperativas son en muchas ocasiones el motor fundamental de la vida económica y social de la localidad y el principal instrumento empresarial al servicio de sus habitantes. Para continuar en esta línea deben renovar sus inmovilizados, lo cual requiere un importante esfuerzo de todos los miembros de la cooperativa para que continúe siendo ese motor de desarrollo en muchas zonas rurales.

Dadas estas especiales características, las cooperativas cuentan en España¹ con un régimen fiscal especial, la Ley 20/1990 de 19 de diciembre, en el que se contemplan una serie de beneficios fiscales en varios impuestos, incluido el Impuesto sobre Sociedades, que es el que mayor impacto tiene en las mismas, por lo que nos centraremos en el mismo.

Así, las disposiciones que afectan a este Impuesto se ven claramente influenciadas por la regulación existente del régimen económico de una cooperativa. Por ello, dado el cambio sustancial que la legislación cooperativa en la Comunidad Valenciana ha experimentado con la promulgación de la Ley 8/2003, de 24 de marzo² vamos a analizar el impacto que dicho cambio tiene en la tributación de los resultados extraordinarios y concretamente, las plusvalías generadas en la enajenación de inmovilizados lo cual indicará el incentivo que desde la administración se está dando a las operaciones de renovación del inmovilizado.

2. BENEFICIOS FISCALES QUE AFECTAN A LAS PLUSVALÍAS DERIVADAS DE LA ENAJENACIÓN DE INMOVILIZADO MATERIAL REINVERTIDAS

Los llamados contablemente "resultados extraordinarios" en Cooperativas se incluyen en los resultados extracooperativos³, según la Ley 20/1990, excluidas las imputaciones a resultados de las subvenciones de capital que son consideradas como resultados cooperativos⁴.

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

2 Deroga el Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana recogido en el Decreto Legislativo 1/1998, de 23 de junio, del Consell de la Generalitat.

3 Artículo 21 de la Ley 20/1990.

4 Artículo 17 de la Ley 20/1990.

Esta distinción fiscal entre resultados cooperativos y extracooperativos tiene una importancia notable dado que en las cooperativas protegidas fiscalmente⁵, los primeros se ven afectados por un tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades del 20%, mientras que los segundos tributan al tipo general del 35%. Este es considerado como uno de los beneficios fiscales más destacables de los que disfrutaban las cooperativas calificadas como de protegidas fiscalmente.

Otro de los beneficios fiscales reconocidos, consiste en que cabe practicarse en ambos resultados una reducción que alcanza el 100% de las dotaciones mínimas obligatorias efectuadas por la cooperativa al Fondo de Educación y Promoción Cooperativa y el 50% de las realizadas al Fondo de Reserva Obligatoria. Dichas dotaciones mínimas obligatorias son reguladas por la legislación cooperativa, que en el caso de la Comunidad Valenciana ha experimentado un notable cambio, que determina una alteración en la presión fiscal que afecta a las plusvalías obtenidas en la enajenación de inmovilizados y que analizamos en el siguiente epígrafe.

Además, la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades contempla en su artículo 36 la deducción de un porcentaje de la plusvalía generada en la enajenación de inmovilizado siempre que los importes obtenidos en la venta se reinviertan. Para practicar esta deducción no opera ningún límite de Cuota. Esta deducción, fue introducida por la Ley 24/2001, de 31 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y es aplicable a las plusvalías incluidas en el ejercicio iniciado desde el 1 de enero de 2002, permitiendo, a través de su disposición transitoria tercera, optar por esta nueva fórmula a las sociedades que reinvirtieron antes y tenían cantidades pendientes de diferir, por lo que las cooperativas que tenían bases que imputar fiscalmente por haber reinvertido en ejercicios anteriores, pueden acogerse al nuevo régimen en los ejercicios que se inicien desde el 1 de enero de 2002.

La cuantía de esta deducción⁶, es:

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

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

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

Por lo tanto, para poder calcular la presión fiscal que afecta a las plusvalías generadas en la enajenación de inmovilizado debemos cuantificar la reducción a

⁵ Son aquellas que cumplen los requisitos señalados por la Ley 20/1990, recogidos en su artículo 13.

⁶ Modificado por Artículo 1. Tres de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

practicar en la Base Imponible derivada de las dotaciones mínimas obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción Cooperativa. En el epígrafe siguiente se analiza este punto teniendo en cuenta el cambio normativo que han sufrido las cooperativas valencianas.

3. LAS DOTACIONES MÍNIMAS OBLIGATORIAS A LOS FONDOS DE RESERVA SEGÚN LA LEGISLACIÓN COOPERATIVA VALENCIANA

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

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

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

Las aportaciones a los Fondos tanto con la antigua regulación como con la nueva se recogen en el Cuadro 1.

Cuadro 1. Las dotaciones a los Fondos Obligatorios según la legislación cooperativa valenciana

	Decreto Legislativo 1/1998, de 23 de junio, de la Ley de Cooperativas Valenciana	Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas Valenciana
Dotación a los Fondos	Si $FRO < \frac{1}{2} CS$ FRO = 0.25 RCDI + REDI FEP = 0.05 RCDI	Si $FRO < CS$ FRO = 0,20 RCAI FEP = 0,05 RCAI REAI = Rdo 3º + Rdo Extra + Rdo 3º + 0,5 Rdo Extr
	Si $FRO \geq \frac{1}{2} CS$ FRO = 0.20 RCDI + REDI FEP = 0.10 RCDI	Si $FRO \geq CS$ FRO FEP = 0,05 RCAI + Rdo 3º + 0,5 Rdo Extr

Fuente: Elaboración propia a partir de la legislación cooperativa valenciana.



Las abreviaturas empleadas son:

FRO = Fondo de Reserva Obligatorio.

FEP = Fondo de Educación y Promoción Cooperativa.

CS = Capital Social.

RCDI = Resultado Cooperativo Después de Impuestos.

REDI = Resultado Extracooperativo Después de Impuestos.

RCAI = Resultado Cooperativo Antes de Impuestos.

REAI = Resultado Extracooperativo Antes de Impuestos.

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

Rdo Extr = Resultado Antes de impuestos extraordinarios.

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

4. IMPACTO TRIBUTARIO DEL CAMBIO EN LA LEGISLACIÓN AUTONÓMICA COOPERATIVA EN LA PRESIÓN FISCAL QUE SOPORTAN LAS PLUSVALÍAS PROCEDENTES DE LA ENAJENACIÓN DE INMOVILIZADOS MATERIALES REINVERTIDAS

El impacto tributario que el cambio en la legislación cooperativa valenciana puede suponer en las plusvalías derivadas de la enajenación del inmovilizado material nos puede dar un indicador de los incentivos que desde la Administración se están poniendo en marcha para fomentar la renovación de los inmovilizados en nuestras cooperativas.

Para poder evaluarlo y facilitar la comparación, en una cooperativa de primer grado, calcularemos la Cuota Líquida del Impuesto sobre Sociedades que se deriva de los Resultados Extracooperativos, considerando que los únicos que se han producido son plusvalías procedentes de la enajenación de inmovilizado material que se han reinvertido en su totalidad en este mismo ejercicio.

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

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

Como hipótesis de trabajo, consideraremos que para el cálculo del Impuesto sobre Sociedades no se generan diferencias entre lo obtenido contablemente y lo fiscal salvo la referente, obviamente, a la consideración que fiscalmente tienen las

plusvalías que deben incluirse como resultado extracooperativo y según la nueva Ley valenciana de cooperativas se considera un ingreso ordinario cooperativos. Asimismo, para simplificar, no se contemplan otras deducciones que la derivada de la reinversión de lo obtenido por la venta de inmovilizado.

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

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

GRADO DE PROTECCION	Decreto Legislativo 1/1998, de 23 de junio, de la Ley de Cooperativas Valenciana	Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas Valenciana
Dotación a los Fondos	FRO = 0.25 RCDI + REDI FEP = 0.05 RCDI REDI = Plusvalía - CLe	FRO = 0,20 Plusvalía + Rdo 3º + 0,5 Rdo Extr FEP = 0,05 Plusvalía
COOPERATIVA NO PROTEGIDA	BIe = 0.5 Plusvalía -+ 0.5 CLe Tg = 0.35 CIe = 0.175 Plusvalía + 0,175 CLe Dd = 0,20 Plusvalía CLe = - 0,030 Plusvalía	BIe = Plusvalía - 0,50 * 0.20 Plusvalía - 1 * 0.05 Plusvalía = 0,85 Plusvalía Tg = 0.35 CIe = 0,2975 Plusvalía Dd = 0,20 Plusvalía CLe = 0,0975 Plusvalía
PRESIÓN FISCAL	Si Plusvalía = 100 PF = - 3 %	Si Plusvalía = 100 PF = 9,75 %
COOPERATIVA PROTEGIDA FISCALMENTE	CLe = - 0,030 Plusvalía	CLe = 0.0975 Plusvalía
PRESIÓN FISCAL	Si Plusvalía= 100 PF = - 3 %	Si Plusvalía = 100 PF = 9,75 %
COOPERATIVA ESPECIALMENTE PROTEGIDA	BIe = 0.5 Plusvalía + 0.5 CLe Tg = 0.35 CI = 0.175 Plusvalía + 0.175 CLe CBo = 0.0875 Plusvalía + 0.0875 CLe Dd = 0,20 Plusvalía CLe = - 0,1233 Plusvalía	BIe = 0,85 Plusvalía Tg = 0.35 CIe = 0,2975 Plusvalía CBo = 0.14875 Plusvalía Dd = 0,20 Plusvalía CLe = - 0,05125 Plusvalía
PRESIÓN FISCAL	Si Plusvalía = 100 PF = - 12,33 %	Si Plusvalía = 100 PF = - 5,13 %

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

GRADO DE PROTECCION	Decreto Legislativo 1/1998, de 23 de junio, de la Ley de Cooperativas Valenciana	Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas Valenciana
Dotación a los Fondos	FRO = 0.20 RCDI + REDI FEP = 0.10 RCDI REDI = Plusvalía - CLe	FRO = Rdo 3º + 0,5 Rdo Extr FEP = 0,05 Plusvalía
COOPERATIVA NO PROTEGIDA	BIe = 0.5 Plusvalía -+ 0.5 CLe Tg = 0.35 CIe = 0.175 Plusvalía + 0,175 CLe Dd = 0,20 Plusvalía CLe = - 0,030 Plusvalía	BIe = 0,95 Plusvalía Tg = 0.35 CIe = 0,3325 Plusvalía Dd = 0,20 Plusvalía CLe = 0.1325 Plusvalía
PRESIÓN FISCAL	Si Plusvalía = 100 PF = - 3 %	Si Plusvalía = 100 PF = 13,25 %
COOPERATIVA PROTEGIDA FISCALMENTE	CLe = - 0,030 Plusvalía Si Plusvalía = 100 PF = - 3 %	CLe = 0,1325 Plusvalía Si Plusvalía = 100 PF = 13,25 %
COOPERATIVA ESPECIALMENTE PROTEGIDA	BIe = 0.5 Plusvalía + 0.5 CLe Tg = 0.35 CI = 0.175 Plusvalía + 0.175 CLe CBo = 0.0875 Plusvalía + 0.0875 CLe Dd = 0,20 Plusvalía CLe = - 0,1233 Plusvalía	BIe = 0,95 Plusvalía Tg = 0.35 CIe = 0,3325 Plusvalía CBo = 0,16625 Plusvalía Dd = 0,20 Plusvalía CLe = - 0.03375 Plusvalía
PRESIÓN FISCAL	Si Plusvalía = 100 PF = - 12,33 %	Si Plusvalía = 100 PF = - 3,38 %

Donde:

BIe = Base Imponible Extracooperativa.

CLe = Cuota Líquida Extracooperativa.

Tg = Tipo de gravamen.

CI = Cuota Integra

CBo = Cuota Bonificada.

Dd = deducción por reinversión en activo fijo.

5. CONCLUSIONES

Los resultados obtenidos resultan francamente llamativos dado que se obtiene en muchos de los casos Cuotas Líquidas negativas lo cual no puede ser admitido desde el punto de vista general de la Ley General Tributaria y la del propio Impuesto sobre Sociedades: El Estado no puede pagar a una sociedad aunque tenga pérdidas, y menos aún si ésta tiene unos beneficios. Por lo tanto, el menor resultado posible de la presión fiscal ha de ser cero, por pura coherencia normativa.

Si analizamos las causas de dichos resultados, se observa que son debidos fundamentalmente a la deducción por reinversión que pueden practicarse y que siendo del 20% de la plusvalía obtenida no está sujeta a límite alguno a diferencia del resto de deducciones destinadas a incentivar determinadas actividades.

No obstante lo anterior, cuando no coincide el ejercicio de generación de la plusvalía y el de la reinversión de la misma, la deducción se practicará en el ejercicio en el que se reinvierta (Art. 36, ter.4.c.LIS) con un previsible resultado de tributo negativo. En este caso no habría resultado absurdo en la aplicación de la Ley, y esto le puede suceder a cualquier sociedad mercantil, dado que el beneficio del año en que se reinvierte no tiene nada que ver con el que lo generó. En este caso el límite teórico ha de ser aquél para el cual la presión fiscal máxima sea 0 puntos en el conjunto de los dos ejercicios por la plusvalía reinvertida.

Hechas las consideraciones anteriores, vamos a prescindir de ellas para poder comparar, el mayor o menor incentivo que en la renovación de los inmovilizados implica la nueva legislación valenciana cooperativa. Así, de los Resultados obtenidos se deduce que con la antigua regulación de las cooperativas valencianas, al establecerse el destino íntegro de las plusvalías generadas al Fondo de Reserva Obligatorio, se estaba consiguiendo una presión fiscal negativa para estas operaciones, que para el caso de Cooperativas protegidas es del 3% y para las especialmente protegidas podía llegar a ser del 12,33 % de la plusvalía generada.

Sin embargo, con la nueva regulación únicamente en el caso de que la cooperativa sea especialmente protegida se genera una Cuota Líquida negativa, incrementándose en más de 10 puntos porcentuales la presión fiscal para las cooperativas protegidas y no protegidas.

Por lo tanto podemos concluir que con la nueva regulación cooperativa valenciana se está incrementando la presión fiscal sobre las renovaciones de inmovilizado al variar el destino de las plusvalías generadas por la enajenación de inmovilizado al considerarlas como resultados cooperativos, ya que únicamente se destinan en un 20% al Fondo de Reserva Obligatorio, y en un 5 % al Fondo de Educación y Promoción quedando el 75% restante disponible para su reparto entre los socios u otros destinos, si el Fondo de Reserva Obligatorio no alcanza el Capital Social suscrito. Pero para el caso más probable entre cooperativas ya consolidadas y capaces de generar plusvalías reinvertidas, que son aquellas en las que el Fondo de Reserva Obligatorio supere el capital social suscrito, la práctica totalidad del excedente (el 95%) no tiene asignación obligatoria, y de ello resulta una presión fiscal aún mayor.



6. BIBLIOGRAFÍA

JULIÁ IGUAL, JUAN F.; SERVER IZQUIERDO, Ricardo J.; MARÍN SÁNCHEZ, M^a del Mar. *Gestión Fiscal de la Empresa. Teoría y Práctica*. SPUPV- Valencia, 2002.

ROMERO CIVERA, Agustín. "Las Cooperativas y la reinversión de beneficios extraordinarios". *Revista Agricultura y Cooperación*. Diciembre de 2002. Nº 218.

SERVER IZQUIERDO, Ricardo J.; MARÍN SÁNCHEZ, M^a del Mar. "Conciliación del resultado contable con el fiscal en Cooperativas. Repercusión cuantitativa en la cuota del Impuesto sobre Sociedades". *Revista de Hacienda Pública Española*. 1998. Nº 144.

Referencias legales

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, BOE núm. 313, de 31/12/63.

Constitución Española de 27 de diciembre de 1978. BOE núm. 311-1, de 29/12/78.

Ley 11/1985, de 25 de octubre, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, BOE núm 54, de 4/3/86, modificada por Ley 3/1995, de 2 de marzo.

Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. BOE núm. 304 de 20/12/90.

Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 310 de 28/12/1995.

Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica. BOE núm.139 de 8/6/96.

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

Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana. DOGV Nº 4468 de 27/03/2003.