

Capítulo 11. Régimen fiscal de las cooperativas

Índice

- **Capítulo 11. Régimen fiscal de las cooperativas**
 - **Clases de cooperativas**
 - **Especialidades aplicables a las cooperativas en la liquidación del Impuesto**
 - **Esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de las Sociedades Cooperativas**
- **Glosario de abreviaturas**

Capítulo 11. Régimen fiscal de las cooperativas

Las sociedades cooperativas que apliquen el **régimen fiscal** regulado en la **Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas**, deberán tener en cuenta además de los aspectos generales de la normativa del Impuesto sobre Sociedades (recogidos en el [Capítulo 5](#) y en el [Capítulo 6](#) de este Manual relativos a la liquidación del Impuesto), las reglas especiales previstas en dicha Ley 20/1990.

A tener en cuenta:

Las normas del Capítulo IV del Título II («Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades») y del Título III («De los socios y asociados de las cooperativas») de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, son de aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas, aun en el caso de que incurran en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

Clases de cooperativas

Cooperativas fiscalmente protegidas

Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas se clasifican en:

1. Cooperativas protegidas

Regulación: Artículo 6 Ley 20/1990

Son aquellas entidades que, independientemente de cuál sea su fecha de constitución, se ajustan a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas, y no incurrir en ninguna de las causas de pérdida de la condición de fiscalmente protegidas del artículo 13 de la Ley 20/1990.

Recuerde:

A las **cooperativas no protegidas que han perdido el carácter de fiscalmente protegidas** por incurrir en alguna de las causas del artículo 13 de la Ley 20/1990, que estén regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas, se les seguirá aplicando las normas del Capítulo IV del Título II y del Título III de la Ley 20/1990. En este supuesto, las cooperativas tributarán al **tipo general del Impuesto** sobre Sociedades por la totalidad de sus resultados.

2. Cooperativas especialmente protegidas

Regulación: Artículo 7 Ley 20/1990

Son las **cooperativas protegidas de primer grado** de las clases siguientes:

- Cooperativas de Trabajo Asociado.
- Cooperativas Agrarias.
- Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.
- Cooperativas del Mar.
- Cooperativas de Consumidores y Usuarios.

3. Cooperativas de segundo grado

Regulación: Artículo 77 Ley 27/1999

Estas cooperativas **están constituidas** por, al menos, **dos cooperativas**. También pueden integrarse en calidad de socios otras personas jurídicas, públicas o privadas y empresarios individuales, hasta un máximo del 45 por ciento del total de los socios, así como los socios de trabajo.

Tienen por objeto promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos.

Según el tipo de cooperativas que se asocien, las cooperativas de segundo grado se clasificarán en **protegidas o especialmente protegidas** (artículo 35 de la Ley 20/1990).

4. Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas

Regulación: Artículo 79 Ley 27/1999

Las cooperativas de cualquier tipo y clase podrán constituir sociedades, agrupaciones, consorcios y uniones entre sí, o con otras personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, y formalizar convenios o acuerdos, para el mejor cumplimiento de su objeto social y para la defensa de sus intereses.

Según lo dispuesto en el **artículo 36.b) de la Ley 20/1990**, estas entidades **tributarán** en el Impuesto sobre Sociedades por el **régimen de las entidades parcialmente exentas** regulado en el Capítulo XIV del Título VII de la LIS.

Pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida

Regulación: Artículo 13 Ley 20/1990

Será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida incurrir en alguna de las circunstancias siguientes:

- No efectuar las dotaciones** al fondo de reserva obligatorio y al de educación y promoción.
- Repartir entre los socios los fondos de reserva irrepartibles** durante la vida de la sociedad y el activo sobrante en su liquidación.

- c. **Aplicar indebidamente** el fondo de educación y promoción.
- d. **Incumplir el destino** del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital.
- e. **Retribuir las aportaciones** de los socios o asociados al capital **con intereses superiores a los autorizados**.
- f. **Acreditar retornos en proporción distinta** a las entregas, actividades o servicios de los socios.
- g. **No imputar adecuadamente** las pérdidas del ejercicio.
- h. **Realizar aportaciones al capital** excediendo los límites legales.
- i. **Participar, sin autorización, en el capital de entidades no cooperativas** en cuantía superior al 10 por ciento, o al 40 por ciento, en el caso de entidades que realicen actividades complementarias a las de la cooperativa. Estas participaciones no podrán superar el 50 por ciento de los recursos propios de la cooperativa.
- j. **Realizar operaciones cooperativizadas no permitidas con terceros no socios**, no contabilizarlas separadamente y no destinar al fondo de reserva obligatorio los resultados obtenidos en ellas.
- k. **Emplear trabajadores asalariados en número superior al autorizado** en el supuesto en que exista tal limitación.
- l. **Existencia de un número de socios inferior al previsto** sin que se restablezca en 6 meses.
- m. **Reducir el capital** a una cantidad inferior a la mínima establecida estatutariamente sin que se restablezca en 6 meses.
- n. La **paralización de la actividad cooperativizada** o la inactividad de los órganos sociales durante 2 años sin causa justificada.
- o. La **conclusión de la empresa** que constituye su objeto o la imposibilidad de desarrollar la actividad cooperativizada.
- p. La **falta de auditoría externa** en los casos señalados en las normas legales.

Especialidades aplicables a las cooperativas en la liquidación del Impuesto

Caracteres de la declaración (página 1 del modelo 200)

En primer lugar, las sociedades cooperativas que apliquen el régimen especial previsto en la Ley 20/1990, atendiendo a su clasificación, deberán marcar una de las siguientes casillas de la página 1 del modelo 200:

- **Casilla [00017] Cooperativa protegida**

Marcarán esta casilla las cooperativas que tengan la consideración de protegidas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 20/1990.

- **Casilla [00018] Cooperativa especialmente protegida**

Deberán marcar esta casilla las cooperativas que tengan la consideración de especialmente protegidas, por cumplir con los requisitos exigidos en el artículo 7 de la Ley 20/1990.

- **Casilla [00080] Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas**

Marcarán esta casilla las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 79 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, estén formadas por cooperativas de cualquier tipo y clase que constituyan sociedades, agrupaciones, consorcios y uniones entre sí, o con otras personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, formalizando convenios o acuerdos, para el mejor cumplimiento de su objeto social y para la defensa de sus intereses.

Recuerde:

Según se establece en el artículo 36.b) de la Ley 20/1990, estas entidades **tributarán** en el Impuesto sobre Sociedades por el **régimen de las entidades parcialmente exentas** regulado en el Capítulo XIV del Título VII de la LIS.

- **Casilla [00019] Resto de cooperativas**

Marcarán esta casilla las cooperativas que **no tengan la condición de cooperativa fiscalmente protegida** por incurrir en alguna de las causas de pérdida de dicha condición establecidas en el artículo 13 de la Ley 20/1990.

- **Casillas [00009] y [00010] Grupos de cooperativas**

Los grupos de cooperativas que tributen en el **régimen de consolidación fiscal** regulado en el Capítulo VI del Título VII de la LIS y en el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades cooperativas, deberán marcar estas casillas de la siguiente forma:

a. **Casilla [00009] «Entidad dominante de grupo fiscal»**

Se debe marcar esta casilla para indicar si la sociedad cooperativa declarante es la **entidad dominante o entidad cabeza** del grupo fiscal.

Las entidades que marquen esta casilla deberán cumplimentar también la [casilla \[00040\] «Número de grupo fiscal»](#) del apartado «Grupo» de la página 1 del modelo 200, al objeto de identificar el grupo fiscal al que pertenecen.

En caso de que se marque esta casilla se trasladará directamente el **NIF** de la sociedad cooperativa declarante, consignado en el apartado de identificación, al campo de la página

1 del modelo 200 denominado «**NIF de la entidad representante/dominante (incluida en el grupo fiscal)**» que solo puede ser cumplimentado por las entidades que hayan marcado las casillas [00009] «Entidad dominante de grupo fiscal» o [00010] «Entidad dependiente de grupo fiscal».

Las sociedades cooperativas que marquen esta casilla **no deberán cumplimentar** los datos de las páginas 15 a 20 quater, salvo la página 19, en lo relativo al detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, y la página 20 quater, en lo relativo a la aplicación de resultados.

b. Casilla [00010] «Entidad dependiente de grupo fiscal»

Se debe marcar esta casilla para indicar si la sociedad cooperativa declarante es la **entidad dependiente** dentro del grupo fiscal.

Las sociedades cooperativas que marquen esta casilla deberán cumplimentar la **casilla [00040] «Número de grupo fiscal»** del apartado «Grupo» de la página 1 del modelo 200, al objeto de identificar el grupo fiscal al que pertenecen.

En caso de que se haya marcado la casilla [00010], la sociedad cooperativa declarante deberá consignar el NIF de la sociedad cooperativa dominante o representante (en el caso de grupos constituidos solo por sociedades cooperativas dependientes) en el campo denominado «**NIF de la entidad representante/dominante (incluida en el grupo fiscal)**» del apartado «Grupo» de la página 1 del modelo 200.

Además, las sociedades cooperativas que marquen la casilla [00010] de la página 1 del modelo 200, deberán **consignar en el caso de grupos cuya sociedad cooperativa resida en el extranjero o estén sometidas a la normativa foral**, el número de identificación de la sociedad cooperativa del grupo al que pertenecen, en el campo «**N.º identificación de la entidad dominante (en el caso de grupos constituidos solo por entidades dependientes)**» del apartado «Grupo» de la página 1 del modelo 200.

Las sociedades cooperativas que marquen esta casilla **solo deberán cumplimentar** en las páginas 15 a 20 quater del modelo 200, los apartados relativos al detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias de la página 19 y a la aplicación de resultados de la página 20 quater.

Las sociedades cooperativas **no deberán cumplimentar** el cuadro «**Detalle de compensación de cuotas**» de la página 22 del modelo 200.

• Grupo de cooperativas multinacional

En el caso de que un grupo de cooperativas constituya una multinacional, deberán marcar las siguientes casillas:

a. Casilla [00081] Filial grupo multinacional

Marcarán esta casilla las sociedades cooperativas que formen parte de un grupo multinacional, con independencia de su tributación en el Régimen de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VI del Título VII de la LIS, para indicar si dicha entidad declarante es una **entidad dependiente dentro del grupo multinacional**.

Recuerde:

Las sociedades cooperativas que marquen esta casilla deberán cumplimentar en el apartado «Grupo» de la página 1 del modelo 200, la información solicitada sobre la sociedad matriz última del grupo multinacional, tanto si ésta es residente en territorio español como si reside en el extranjero (puede consultar cómo se cumplimenta el apartado «Grupo» en el Capítulo 2 de este Manual práctico).

b. Casilla [00082] Sociedad matriz última grupo multinacional

Marcarán esta casilla las sociedades cooperativas que formen parte de un grupo multinacional, con independencia de su tributación en Régimen de consolidación fiscal regulado en Capítulo VI del Título VII de la LIS, para indicar si dicha entidad declarante es la **entidad dominante o cabeza del grupo multinacional**.

Determinación de la base imponible (página 22 del modelo 200)

Según lo dispuesto en el artículo 16.1 de la Ley 20/1990, para la determinación de la base imponible las sociedades cooperativas deben considerar **de forma separada** los resultados cooperativos y los extracooperativos.

Por lo tanto, aunque el artículo 57.4 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas establece que las sociedades cooperativas pueden **optar** en sus Estatutos por la **no contabilización separada de los resultados extracooperativos**, el régimen fiscal de las cooperativas exige, para efectuar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, desagregar la base imponible de estas sociedades en dos partes: una correspondiente a los resultados cooperativos y otra a los extracooperativos.

Las sociedades cooperativas para determinar su base imponible deberán trasladar a las **casillas [00553] «Resultados cooperativos»** y **[00554] «Resultados extracooperativos»** de la página 14 del modelo 200, el importe que hayan consignado en estas mismas casillas, obtenido de la **desagregación de la base imponible** realizada en el apartado «Régimen de cooperativas» de la página 22 de dicho modelo.

A tener en cuenta:

El resultado obtenido en las casillas [00553] y [00554] de la página 22 del modelo 200 **se trasladará automáticamente** a las mismas casillas de la página 14.

En consecuencia, la casilla [00552] «Base Imponible» de la página 13 del modelo 200 deberá ser igual a la suma de las casillas [00553] y [00554].

Las sociedades cooperativas no obtendrán el importe de la casilla [00552] «Base imponible» de la forma indicada en la liquidación general del Impuesto (consulte el [Capítulo 5](#) de este Manual), sino que **deberán trasladar** con su signo, el **importe de la casilla [00550]** «Base imponible antes de la aplicación de la reserva de capitalización y compensación de bases imponibles negativas» **a la casilla [00552]**.

A continuación, se detalla **cómo debe realizarse la desagregación de la base imponible en el régimen especial de cooperativas**, siguiendo la estructura recogida en el apartado «Régimen de cooperativas» de la página 22 del modelo 200:

Ingresos computables

a) Resultados cooperativos

En la **casilla [C1]** se consignarán los **ingresos** que tengan la naturaleza de **cooperativos**, y que son los enunciados en el **artículo 17 de la Ley 20/1990**:

- Los procedentes del **ejercicio de la actividad cooperativizada** realizada con los propios socios.
- Las **cuotas periódicas** satisfechas por los socios.
- Las **subvenciones corrientes**.
- Las imputaciones al ejercicio económico de las **subvenciones de capital** en la forma prevista en las normas contables que sean aplicables.
- Los **intereses y retornos** procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.
- Los **ingresos financieros** procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria, necesaria para la realización de la actividad cooperativizada.

b) Resultados extracooperativos

En la **casilla [E1]** se consignarán aquellos **ingresos** que tengan el carácter de **rendimientos extracooperativos**, según lo dispuesto en el **artículo 21 de la Ley 20/1990**:

- Los procedentes del **ejercicio de la actividad cooperativizada** cuando fuera realizada con personas no socios.
- Los obtenidos de **inversiones o participaciones financieras** en sociedades de naturaleza no cooperativa.
- Los obtenidos de **actividades económicas o fuentes ajenas** a los fines específicos de la cooperativa.

Dentro de los resultados extracooperativos se incluirán los procedentes de las **Secciones de Crédito de las cooperativas**, con excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de cooperativas de crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas públicas, que se considerarán, por tanto, resultados cooperativos.

Por último, indicar que el **artículo 13.10 de la Ley 20/1990** establece que una de las condiciones para **perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida**, es que el volumen de operaciones con terceros no socios supere el 50 por ciento del total de operaciones de la cooperativa.

Ejemplo:

Una cooperativa de primer grado dedicada a la elaboración de vino adquiere uva a otra cooperativa no socio:

- De estas operaciones se derivan, en su caso, resultados extracooperativos.
- Si estas operaciones superan un volumen superior al 50 por ciento del total, se perderá la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

Gastos específicos

a) Resultados cooperativos

En la **casilla [C2]** figurarán los **gastos específicos** necesarios para la obtención de este tipo de ingresos recogidos en el **artículo 18 de la Ley 20/1990**, entre los cuales cabe destacar los siguientes:

- El importe de las entregas de **bienes, servicios o suministros** realizados por los socios, las **prestaciones de trabajo** de los socios y las **rentas de los bienes** cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, estimados por su **valor de mercado** conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 20/1990, aunque figuren en contabilidad por un valor inferior.

Como **excepción al cómputo por su valor normal de mercado**, el artículo 15.3 de la Ley 20/1990 establece que cuando se trate de cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, se computarán por el precio por el que efectivamente se hubieran realizado las mismas, siempre que no resulte inferior al coste de tales operaciones incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario, se aplicará este último.

- Los **intereses devengados** por los **socios y asociados** por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social.

b) Resultados extracooperativos

En la **casilla [E2]** figurarán los **gastos específicos** necesarios para la obtención de este tipo de ingresos e imputables a este tipo de resultados.

Gastos generales imputados

En la **casilla [C3]** de resultados cooperativos y en la **casilla [E3]** de resultados extracooperativos, se consignará la parte de los **gastos generales de la cooperativa** que sean atribuibles a uno y otro tipo de resultados, según **criterios de imputación fundados**.

Gastos Fondo de Educación y Promoción

a) Resultados cooperativos

En la **casilla [C4]** se incluirán las cantidades de los resultados cooperativos que las cooperativas destinen, con **carácter obligatorio**, al Fondo de Educación y Promoción, y que sean **fiscalmente deducibles** conforme a lo dispuesto en los artículos 18.2 y 19 de la Ley 20/1990.

A efectos fiscales, la **cuantía deducible** de la dotación al Fondo de Educación y Promoción **no podrá exceder** en cada ejercicio económico del **30 por ciento** de los excedentes netos del mismo. El **exceso no será fiscalmente deducible**.

El artículo 58.1 de la Ley 27/1999 establece que, de los **excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo**, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto sobre Sociedades, se destinará al Fondo de Educación y Promoción, al menos, el **5 por ciento**.

A tener en cuenta:

Las **dotaciones a este fondo** con cargo a resultados cooperativos que **no sean fiscalmente deducibles** se deberán incluir como **gasto contable** en la **casilla [C2]**. Además, por la parte que no sea fiscalmente deducible se deberá realizar un **ajuste positivo** al resultado contable (casilla [C6]), cuyo importe deberá incluirse en la **casilla [C7]**.

b) Resultados extracooperativos

En la **casilla [E4]** se recogerán las **cantidades de los resultados extracooperativos** que sean **destinadas** por las cooperativas al Fondo de Educación y Promoción. Estas cantidades **no son fiscalmente deducibles**.

A tener en cuenta:

Las dotaciones a este fondo con cargo a resultados extracooperativos, **no son fiscalmente deducibles**, por lo que deberá hacerse un **ajuste positivo** al resultado contable (casilla [E6]) cuyo importe deberá incluirse en la **casilla [E7]**.

Incrementos y disminuciones patrimoniales

En la **casilla [E5]** de **resultados extracooperativos** se consignarán, con su signo, las **variaciones en el valor del patrimonio** de la cooperativa que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél.

A estos efectos, el artículo 22.2 de la Ley 20/1990 establece que **no se considerarán incrementos patrimoniales**:

- a. Las **aportaciones** obligatorias o voluntarias de los socios y asociados **al capital social**, las **cuotas de ingreso y las deducciones** en las aportaciones obligatorias efectuadas por los socios, en los supuestos de baja de los mismos en la cooperativa, destinadas al **Fondo de Reserva Obligatorio**.
- b. La **compensación** por los socios de las **pérdidas sociales** que les hayan sido imputadas.

c. Los resultados de la **regularización de los elementos del activo** cuando así lo disponga la Ley especial que la autorice.

Asimismo, la disposición adicional quinta de la Ley 20/1990 establece que **no se considerarán incrementos patrimoniales**, los obtenidos como consecuencia de la atribución patrimonial de bienes y derechos de las Cámaras Agrarias que hayan tenido lugar a partir del 1 de enero de 1994.

Por último, el artículo 22.3 de la Ley 20/1990 establece que **no tendrán la consideración de disminución patrimonial**, las reducciones del capital social por baja de los socios.

Resultado

a) Resultados cooperativos

En la casilla [C6] se consignará, con su signo, el resultado de la siguiente operación:

$$[C6] = [C1] - [C2] - [C3] - [C4]$$

b) Resultados extracooperativos

En la casilla [E6] se consignará, con su signo, el resultado de la siguiente operación:

$$[E6] = [E1] - [E2] - [E3] - [E4] + [E5]$$

Aumentos (ajustes positivos)

a) Resultados cooperativos

En la **casilla [C7]** se consignarán los **ajustes** derivados de la divergencia de criterios de valoración, la existencia de gastos fiscalmente no deducibles, etc., correspondiente a los resultados cooperativos, que impliquen un **incremento del resultado** consignado en la **casilla [C6]**.

En particular, en la **casilla [C7]** se deberá incluir como **ajuste positivo**, el importe correspondiente a la parte de dotación, con cargo a resultados cooperativos, al Fondo de Educación y Promoción que siendo gasto contable del ejercicio no sea fiscalmente deducible.

b) Resultados extracooperativos

En la **casilla [E7]** se consignarán los **ajustes** derivados de la divergencia de criterios de valoración, la existencia de gastos fiscalmente no deducibles, etc., correspondiente a los resultados extracooperativos, que impliquen un **incremento del resultado** consignado en la **casilla [C7]**.

En particular, en la **casilla [E7]** se deberá incluir como **ajuste positivo**, el importe correspondiente a la dotación,

con cargo a resultados extracooperativos, al Fondo de Educación y Promoción que no es deducible fiscalmente.

Disminuciones (ajustes negativos)

Se consignarán en las **casillas [C8] y [E8]** los ajustes derivados de la **diferencia de criterios de valoración** correspondientes a uno y otro tipo de resultados, que impliquen una **disminución del resultado** consignado en las **casillas [C6] y [E6]**.

En particular, en aplicación de lo dispuesto en el **artículo 36 de la Ley 20/1990**, las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas deberán incluir en las casillas [C8] y [E8] como **ajustes negativos**, las **correcciones** derivadas de la **aplicación de la exención en el Impuesto sobre Sociedades** en los términos establecidos en el Capítulo XIV del Título VII de la **LIS** que regula el **régimen de las entidades parcialmente exentas**.

Minoración por dotación obligatoria al fondo de reserva obligatorio (art. 16.5 Ley 20/1990)

El artículo 58.1 de la Ley 27/1999 establece que, de los **excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo**, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto sobre Sociedades, se destinará al Fondo de Reserva obligatorio, al menos, el **20 por ciento**.

El artículo 58.2 de la Ley 27/1999 establece que de los **beneficios extracooperativos y extraordinarios**, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto sobre Sociedades, se destinará al Fondo de Reserva obligatorio, al menos un **50 por ciento**.

A efectos de la liquidación, según lo dispuesto en el artículo 16.5 de la Ley 20/1990, para obtener la base imponible correspondiente a uno y otro tipo de resultados que ha de ser sometida a gravamen, **se minorará en el 50 por ciento** de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio.

Por lo tanto, **contablemente** la dotación obligatoria legal al Fondo de Reserva Obligatorio del 20 por ciento, deberá realizarse tomando como base los excedentes contabilizados del **resultado cooperativo**, una vez deducidas las pérdidas de ejercicios anteriores y antes de considerar el Impuesto sobre Sociedades. Para los **resultados extracooperativos** deberá realizarse de la misma forma, pero teniendo en cuenta que la dotación obligatoria legal a este Fondo obligatorio es del 50 por ciento.

Fiscalmente, las sociedades cooperativas tendrán que **minorar la base imponible** correspondiente al resultado cooperativo y al resultado extracooperativo en el **50 por ciento** de la parte de los mismos que se haya destinado obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatorio (es decir, el 20 por ciento en el caso de los resultados cooperativos y el 50 por ciento, en el de los extracooperativos).

Esta minoración deberá realizarse mediante **ajustes extracontable negativos**, consignando en

la **casilla [C9]**, el 50 por ciento de la parte de los resultados cooperativos que, obligatoriamente, se destine al Fondo de Reserva Obligatorio. De igual modo se procederá con la **casilla [E9]** correspondiente a los resultados extracooperativos.

A tener en cuenta:

Las **casillas [C9] y [E9]** tienen **correlación con la casilla [00400]** «Cooperativas: Fondo de reserva obligatorio (Ley 20/1990)» de la página 13 del modelo 200, de tal modo que la suma de los importes consignados en las casillas [C9] y [E9] se trasladarán a la casilla [00400].

Reserva para inversiones en Canarias (Ley 19/1994)

En las **casillas [C10] y [E10]** se consignará con **signo negativo** la reducción que corresponda por las cantidades de los resultados cooperativos y de los resultados extracooperativos destinadas a la **reserva por inversiones en Canarias**, en las condiciones establecidas en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y con **signo positivo** el aumento al resultado contable que surja como consecuencia del **incumplimiento** de cualquiera de los requisitos previstos en el citado artículo.

A tener en cuenta:

Las **casillas [C10] y [E10]** tienen **correlación** con las **casillas [00404] y [00403]** «Reserva para inversiones en Canarias (Ley 19/1994)» de la página 13 del modelo 200, de tal modo que la casilla [C10] puede cumplimentarse trasladando el importe consignado en las citadas casillas, con signo negativo si se trata de reducción al resultado contable y con signo positivo si se trata de un aumento.

Factor de agotamiento

En las **casillas [C11] y [E11]** se deberá consignar con **signo negativo**, la **reducción por factor de agotamiento** correspondiente a las cantidades destinadas por aquellas sociedades cooperativas que desarrollen actividades por las que puedan acogerse al régimen fiscal de la minería o al régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos, según corresponda a resultados cooperativos o extracooperativos, respectivamente.

Igualmente, se consignará en estas casillas, con **signo positivo**, como aumento al resultado contable, las cantidades que deban ser **integradas en la base imponible** por producirse alguno de los supuestos establecidos en los **artículos 94 y 97 de la LIS**, según corresponda a uno u otro tipo de resultados.

A tener en cuenta:

Las **casillas [C11] y [E11]** tienen **correlación** con las **casillas [00382] y [00381]** «Minería e hidrocarburos: factor agotamiento (arts. 91 y 95 LIS)» de la página 13 del modelo 200, de tal modo que la casilla [C11] puede cumplimentarse trasladando, con signo negativo, el importe consignado en la casilla [00382] y, con signo positivo, el consignado en la casilla [00381], que correspondan a los resultados cooperativos. Asimismo, la casilla [E11] puede cumplimentarse trasladando, con signo negativo, el importe consignado en la casilla [00382] y, con signo positivo, el consignado en la casilla [00381], que correspondan a los resultados extracooperativos.

Base imponible

a) Resultados cooperativos

En la **casilla [00553]** «Base imponible (Resultados cooperativos)» se consignará el resultado de efectuar la siguiente operación:

$$[00553] = [C6] + [C7] - [C8] - [C9] + [C10] + [C11]$$

b) Resultados extracooperativos

En la **casilla [00554]** «Base imponible (Resultados extracooperativos)» se consignará el resultado de efectuar la siguiente operación:

$$[00554] = [E6] + [E7] - [E8] - [E9] + [E10] + [E11]$$

Determinación de la cuota íntegra (página 14 del modelo 200)

Regulación: Artículo 23 LIS

La cuota íntegra de las sociedades cooperativas es la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a la base imponible (positiva o negativa) desagregada en los resultados cooperativos y extracooperativos, los tipos de gravamen correspondientes, cuando dicha suma resulte positiva.

El importe de la cuota íntegra se consignará en la **casilla [00562]** «**Cuota íntegra**» de la página 14 del modelo 200, y será el resultado de la siguiente operación:

$$[00562] = [00560] + [00210] - [00480] + [00408] - [01037] - [00561]$$

El importe de la casilla [00562] **no podrá ser negativo** en ningún caso.

Si la casilla [00562] resultase igual a cero, se consignará también «cero» en las **casillas [00582]** «Cuota íntegra ajustada positiva» y **[00592]** «Cuota líquida» de la página 14 del modelo 200, pasando directamente a cumplimentar, en su caso, las casillas correspondientes a las retenciones del ejercicio (**casillas [01785] a [01799]**) hasta determinar la cantidad resultante de la liquidación (**casillas [00621]** y, en su caso **[00622]** relativas al «Líquido a ingresar o a devolver» de la página 14 bis del modelo 200).

En los apartados siguientes, se detalla **cómo deben calcular la cuota íntegra** (casilla [00562]) las sociedades cooperativas:

Cuota íntegra previa

1. Tipos de gravamen aplicables a las cooperativas

La **cuota íntegra previa** (casilla [00560]) es la suma de las cantidades resultantes de aplicar a cada porción de la base imponible desagregada en los resultados cooperativos y

extracooperativos (casillas [00053] y [00554] de la página 14 del modelo 200), el tipo de gravamen correspondiente (casilla [00558] de la página 14 del modelo 200).

El régimen fiscal especial de las cooperativas establece que dichas entidades deben aplicar **diferentes tipos de gravamen** en función de su clasificación y de la naturaleza de los resultados:

a. Sociedades cooperativas fiscalmente protegidas

- **20 por ciento** sobre la parte de la base imponible constituida por los resultados cooperativos del período impositivo (**25 por ciento** tratándose de sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales)
- **25 por ciento** a la parte de la base imponible constituida por los resultados extracooperativos del período impositivo (**30 por ciento** tratándose de sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales).

b. Sociedades cooperativas que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 20/1990 **no tengan la consideración de fiscalmente protegidas**, tributarán al tipo de gravamen general del **25 por ciento** del Impuesto sobre Sociedades, por la totalidad de sus resultados cooperativos y extracooperativos.

Sociedades cooperativas	Tipos de gravamen	
	Resultados cooperativos	Resultados extracooperativos
Cooperativas fiscalmente protegidas	20%	25%
Cooperativas de crédito y cajas rurales	25%	30%
Cooperativas fiscalmente no protegidas	25% (sobre la suma de los resultados cooperativos y extracooperativos)	

La suma de las cantidades resultantes de aplicar a cada porción de la base imponible desagregada en los resultados cooperativos y extracooperativos **puede ser negativa**, y su importe **podrá compensarse** con cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos siguientes, en los términos establecidos en el artículo 24.1 y en la disposición adicional octava de la Ley 20/1990.

Ejemplo:

La base imponible de la Cooperativa Agraria «X» (fiscalmente protegida) en el ejercicio **n** (que coincide con el año natural) es de 2.000 euros, siendo «+16.000 euros» la parte constituida por resultados cooperativos y «-14.000 euros» la correspondiente a resultados extracooperativos.

Aplicando a cada una de las porciones de la base imponible su tipo de gravamen, resultará:

- (+ 16.000) x 20%: 3.200 euros
- (- 14.000) x 25%: -3.500 euros
- Cuota íntegra previa (casilla [00560]): -300 euros

2. Cumplimentación del modelo 200

Teniendo en cuenta lo dispuesto en este apartado, las sociedades cooperativas deberán cumplimentar la **casilla [00560]** «Cuota íntegra previa» de la página 14 del modelo 200 de la siguiente forma:

- a. Las **sociedades cooperativas fiscalmente protegidas** que tienen que aplicar a cada una de las partes de la base imponible (constituidas por los resultados cooperativos y extracooperativos, respectivamente) el correspondiente tipo de gravamen, deberán consignar en esta casilla con su signo, el resultado de realizar la siguiente operación:

$$[00560] = [00553] \times [00558]/100 + [00554] \times 25\%$$

- b. Las **sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales** consignarán en esta casilla, el resultado de realizar la siguiente operación:

$$[00560] = [00553] \times [00558]/100 + [00554] \times 30\%$$

A los únicos efectos de cumplimentar la casilla [00558] «Tipo de gravamen» de la página 14 del modelo 200, las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas deberán consignar el tipo de gravamen del 20 por ciento que corresponde a los resultados cooperativos (25 por ciento si se trata de cooperativas de crédito y cajas rurales).

- c. En cuanto a las **sociedades cooperativas que no tengan la consideración de fiscalmente protegidas**, que deben aplicar a la totalidad de los resultados cooperativos y extracooperativos, el tipo de gravamen general del 25 por ciento, consignarán en esta casilla, el resultado de realizar la siguiente operación:

$$[00560] = [00552] \times 25\%$$

En el caso de las sociedades cooperativas que no tengan la consideración de fiscalmente protegidas, en la casilla [00552] «Base Imponible» de la página 13 del modelo 200, se recoge el resultado de sumar las casillas [00553] «Resultados cooperativos» y [00554] «Resultados extracooperativos» de la página 14 del modelo 200.

Además, estas sociedades que **no tienen la consideración de fiscalmente protegidas** deberán tener en cuenta lo siguiente:

- **Si aplican el tipo de gravamen establecido para las entidades de nueva creación en el artículo 29.1 de la LIS** (deberán haber marcado previamente la casilla [00071] de la página 1 del modelo 200), consignarán en la casilla [00560] el resultado de realizar la siguiente operación:

$$[00560] = [00552] \times 15\%$$

- **Si aplican el tipo de gravamen establecido para las entidades de nueva creación en la disposición transitoria vigésima segunda de la LIS** (deberán haber marcado previamente la casilla [00063] de la página 1 del modelo 200), consignarán en la casilla [00560] el resultado de realizar la siguiente operación:
 - Si la base imponible del período impositivo es **igual o inferior a 300.000 euros**:

$$[00560] = [00552] \times 15\%$$

- Si la base imponible del período impositivo es **superior a 300.000 euros**:

$$[00560] = 300.000 \times 15\% + ([00552] - 300.000) \times 20\%$$

En el supuesto de que el período impositivo de estas entidades de nueva creación tenga una **duración inferior al año**, el cálculo de la casilla [00560] será:

- Si la base imponible del período impositivo es igual o inferior a 300.000 euros x d/365:

$$[00560] = [00552] \times 15\%$$

- Si la base imponible del período impositivo es superior a 300.000 euros x d/365:

$$[00560] = 300.000 \times d/365 \times 15\% + ([00552] - 300.000 \times d/365) \times 20\%$$

Nota: Siendo «d» el **número de días de duración del período impositivo**, entendiéndose que cuando el mismo tenga 1 año de duración contendrá, en todo caso, 365 días.

A tener en cuenta:

Tal como se ha expuesto anteriormente, en el caso de **sociedades cooperativas fiscalmente protegidas**, la **casilla [00560]** «Cuota íntegra previa» **podrá ser negativa** y se consignará con signo menos (-).

En estos casos, la cooperativa **podrá compensar** su importe con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos siguientes, atendiendo a los límites previstos en el artículo 24.1 y en la disposición adicional a octava de la Ley 20/1990.

Además, y con independencia de la compensación indicada, si **la casilla [00560] resulta negativa**, la cooperativa deberá **consignar «cero»** en las **casillas [00562], [00582] y [00592]**, pasando directamente a cumplimentar, en su caso, las casillas correspondientes a las retenciones del ejercicio (casillas [01785] y siguientes), hasta determinar la cantidad líquida resultante de la liquidación (casillas [00621] y, en su caso, [00622] relativas al «Líquido a ingresar o a devolver» de la página 14 bis del modelo 200).

Pérdidas por deterioro del artículo 13.1 de la LIS y provisiones y gastos (artículos 14.1 y 14.2 de la LIS) a los que se refiere el artículo 11.12 de la LIS (convertida en cuota)

Regulación: DA 7ª Ley 20/1990

Las dotaciones por deterioro de créditos y otros activos y de determinadas provisiones a las que se refiere el artículo 11.12 de la LIS, que hayan generado **activos por impuesto diferido**, se integrarán en la **cuota íntegra positiva**, en función del tipo de gravamen que corresponda, con el límite de dicha cuota sin tener en cuenta su integración ni la compensación de cuotas negativas.

Cumplimentación del modelo 200

La sociedad cooperativa deberá consignar en las **casillas [00210] y [00480]** «Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS) a los que se refiere el

art. 11.12 LIS (convertida en cuota)» de la página 14 del modelo 200, los **ajustes** que correspondan en aplicación de los **criterios de imputación** que establece el **artículo 11.12 de la LIS** respecto de las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, y a los que resulte de aplicación el derecho establecido en el artículo 130 de esta Ley:

- En la **casilla [00210]** de aumentos, deberán consignar **a nivel de cuota el importe correspondiente a esas pérdidas** por deterioro, dotación o aportación realizadas por el contribuyente que tienen la consideración de **gasto contable** en el período objeto de declaración, pero que **no son deducibles fiscalmente** según lo establecido en los artículos 13.1 y 14.1 y 14.2 de la LIS.
- No obstante, cuando en un **período impositivo posterior** al de su contabilización como gasto contable:
 - Se produzcan las circunstancias establecidas en los artículos 13.1 y 14.1 y 14.2 de la LIS y dicho **gasto contable pasa a ser fiscalmente deducible**, las sociedades cooperativas deberán realizar **a nivel de cuota** un ajuste negativo en la **casilla [00480]** de disminuciones.
 - Se produzca la **reversión del deterioro o la recuperación contable del gasto**, las sociedades cooperativas deberán realizar a nivel de cuota en la **casilla [00480]** un ajuste negativo para **eliminar el ingreso contable** registrado en su día.

Este ajuste se realizará en el caso de que **no se hayan integrado fiscalmente los referidos gastos**, de acuerdo con el criterio de imputación establecido en la disposición adicional séptima de la Ley 20/1990. Si dichos gastos se hubieran imputado fiscalmente, de forma total o parcial, la reversión contable de los mismos tendrá efectos fiscales en la parte correspondiente.

A tener en cuenta:

En las **casillas [00210] y [00480]** se debe consignar las dotaciones a las que se refiere el artículo 11.12 de la LIS, pero **sin tener en cuenta el límite de integración** en la base imponible de estos gastos establecida en dicho artículo. La **aplicación de dicho límite** se incluirá en las **casillas [00408] y [01037]** «[Aplicación del límite](#) del art. 11.12 LIS a las pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS)» de la página 14 del modelo 200, de la forma que se explica en el apartado «Aplicación del límite del artículo 11.12 de la LIS a las pérdidas por deterioro del artículo 13.1 LIS y la provisiones y gastos de los artículos 14.1 y 14.2 de la LIS».

Las **casillas [00210], [00480], [00408] y [01037]** solo pueden tener valor positivo, cero o estar en blanco, pero **nunca valor negativo**.

En relación con estas casillas, consulte también el apartado «Cumplimentación del cuadro [Dotaciones por deterioro](#) de créditos u otros activos derivados de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente y otras del art. 11.12 LIS con posibilidad de conversión en crédito exigible» de la página 20 quater del modelo 200, que se explica en el Capítulo 5 de este Manual.

Aplicación del límite del artículo 11.12 de la LIS a las pérdidas por deterioro del artículo 13.1 LIS y a las provisiones y gastos de los artículos 14.1 y 14.2 de la LIS

Regulación: DA 7ª y 15ª Ley 20/1990

En el caso de las sociedades cooperativas, la disposición adicional séptima de la Ley 20/1990, establece que el límite del **70 por ciento** al que se refiere el artículo 11.12 de la LIS en la integración de las dotaciones recogidas en dicho precepto, se referirá a la **cuota íntegra positiva** sin tener en cuenta su integración ni la compensación de cuotas negativas.

En relación con el límite del 70 por ciento establecido en el primer párrafo del artículo 11.12 de la LIS, hay que distinguir entre:

- Sociedades cooperativas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha del inicio del período impositivo, el límite será del **70 por ciento**.
- Sociedades cooperativas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha del inicio del período impositivo, la disposición adicional decimoquinta de la Ley 20/1990 establece que el **límite del 70 por ciento** artículo 11.12 de la LIS, **se sustituirá** por los siguientes:
 - el **50 por ciento**, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.
 - el **25 por ciento**, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

Cumplimentación del modelo 200

En aplicación de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 11.12 de la LIS, en el período impositivo en que esas dotaciones sean **fiscalmente deducibles**, además de consignar su importe en la casilla [00480] «Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS) a los que se refiere el art. 11.12 LIS (convertida en cuota)» de la página 14 del modelo 200, las sociedades cooperativas deberán realizar los siguientes **ajustes** en las **casillas [00408] y [01037]** «Aplicación del límite del art. 11.12 LIS a las pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS)» de la página 14 del modelo 200:

- En la **casilla [00408]** deberán consignar el importe de esas dotaciones cuya deducibilidad no es aplicable en dicho período por **exceder del límite** previsto en dicho artículo. Es decir, en la casilla [00408] deberá figurar la diferencia entre el importe consignado en la casilla [00480] y el importe correspondiente al límite previsto en el primer párrafo del artículo 11.12 de la LIS.
- Respecto a las **dotaciones** que **no** han sido **integradas** en la base imponible en el período impositivo que fueron deducibles por exceder del límite establecido en el primer párrafo del artículo 11.12 de la LIS, se deberán integrar en los **períodos impositivos inmediatos siguientes** en la **casilla [01037]**, teniendo en cuenta igualmente el mismo límite. A esto

efectos, el párrafo segundo del artículo 11.12 de la LIS establece que se integrarán en primer lugar las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos.

Rentas correspondientes a quitas por acuerdo con acreedores no vinculados de cooperativas (a nivel de cuota) (Disposición adicional octava Ley 20/1990)

Regulación: DA 8ª Ley 20/1990

Para las cooperativas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, la limitación a la compensación de cuotas negativas **no resultará de aplicación** en el importe de las rentas correspondientes a **quitas y esperas** consecuencia de un **acuerdo con los acreedores no vinculados** con el contribuyente.

Cumplimentación del modelo 200

Las sociedades cooperativas con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros en el año anterior, deberán consignar en la **casilla [00593]** «Rentas correspondientes a quitas por acuerdo con acreedores no vinculados de cooperativas (a nivel de cuota) (DA 8ª Ley 20/1990)» de la página 14 del modelo 200, el importe que resulte de aplicar a las rentas correspondientes a quitas por acuerdos con acreedores no vinculados con el contribuyente, el tipo medio de gravamen al que tributen dichas sociedades cooperativas.

Rentas correspondientes a la reversión de deterioros cooperativas (a nivel cuota) (Disposición transitoria 16ª.8 de la LIS)

Regulación: DT 16ª.8 LIS

Las sociedades cooperativas deberán **convertir a cuotas** el importe relativo a las rentas correspondientes a la **reversión de las pérdidas por deterioro** de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades **generadas** en períodos impositivos iniciados **con anterioridad a 1 de enero de 2013**, que **no se tienen en cuenta en la aplicación de la limitación a la compensación de bases imponibles negativas** establecida en el artículo 26.1 de la LIS en los términos establecidos en el apartado 8 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS.

Cumplimentación del modelo 200

Las sociedades cooperativas deberán consignar en la **casilla [01510]** «Rentas correspondientes a la reversión de deterioros cooperativas (a nivel cuota) (DT 16ª.8 LIS)» de la página 14 del modelo 200, el importe que resulte de aplicar a las rentas correspondientes a la reversión de deterioros según el apartado 8 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS, el tipo medio de gravamen al que tributen dichas sociedades cooperativas.

Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas

Regulación: Artículo 24 Ley 20/1990

En relación con la compensación de pérdidas de períodos impositivos anteriores, hay que destacar que las sociedades cooperativas en aplicación de su régimen fiscal especial **no compensan bases imponibles negativas** en los términos del artículo 26 de la LIS, **sino cuotas negativas** de períodos impositivos anteriores.

A tener en cuenta:

De esta forma, las sociedades cooperativas **no consignarán partida alguna en la casilla [00547]** «Compensación de bases imponibles negativas períodos anteriores» de la página 13 del modelo 200 en concepto de compensación de pérdidas, **sino** que la compensación de las mencionadas cuotas negativas se efectuará **en la casilla [00561]** «Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas» de la página 14 del modelo 200.

1. Límites a la compensación de cuotas negativas

En cuanto a los **límites cuantitativos** para la compensación de las cuotas negativas, el artículo 24.1 de la Ley 20/1990 establece que si la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes resultase **negativa**, su importe **podrá compensarse** por la cooperativa con las **cuotas íntegras positivas** de los períodos impositivos siguientes, teniendo en cuenta los siguientes **límites**:

- Sociedades cooperativas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha del inicio del período impositivo, podrán compensar cuotas íntegras negativas con el límite del **70 por ciento** de la cuota íntegra previa a su compensación.
- Sociedades cooperativas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha del inicio del período impositivo, la disposición adicional octava de la Ley 20/1990 establece que el **límite del 70 por ciento** del artículo 24.1 de la citada Ley 20/1990, **se sustituirá** por los siguientes:
 - El **50 por ciento**, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.
 - El **25 por ciento**, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

La **limitación** a la compensación de cuotas negativas **no resultará de aplicación** en el importe de las **rentas correspondientes a quitas y esperas** consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente.

En todo caso, **serán compensables** en el período impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar 1 millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad, **cualquiera que sea el importe neto de la cifra de negocios**.

En cuanto al límite temporal para la compensación de las cuotas negativas, las cuotas íntegras negativas **se podrán compensar** con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos siguientes **sin límite temporal alguno**.

2. Comprobación de la Administración

Según se establece en el artículo 24.1 de la Ley 20/1990, el derecho de la Administración para comprobar las cuotas negativas compensadas o pendientes de compensación **prescribirá a los 10 años** a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, la sociedad cooperativa **deberá acreditar** las cuotas negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la declaración del Impuesto y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

3. Cumplimentación del modelo 200 (página 22)

La **casilla [00561]** «Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas» de la página 14 del modelo 200 **se cumplimentará exclusivamente** cuando la entidad declarante sea una sociedad cooperativa cuya cuota íntegra previa del ejercicio (casilla [00560]) sea **positiva**, siempre que tenga pendiente de compensar alguna cuota íntegra previa de signo negativo procedente de ejercicios anteriores y se decida su compensación, total o parcial, en la presente declaración.

A tener en cuenta:

Se deberá incluir en la página 1 del modelo 200, **información sobre el importe neto de la cifra de negocios** de los doce meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo, a efectos de determinar la aplicación de la tributación mínima (art. 30 bis LIS) y de los límites a la compensación de las cuotas negativas por pérdidas de las cooperativas en los términos previstos en el artículo 24.1 de la Ley 20/1990.

La opción marcada por el contribuyente se tendrá en cuenta también para **determinar los límites** en el cálculo de las correcciones contables derivadas de la aplicación del artículo 11.12 de la LIS, de la compensación de bases imponibles negativas y de las deducciones por doble imposición, por lo que una vez cumplimentado el cuadro de la página 1 del modelo 200, no se volverá a mostrar en otras pantallas.

El importe a consignar en la **casilla [00561]** será el que resulte de la cumplimentación del **cuadro de desglose** «Detalle de compensación de cuotas» de la página 22 del modelo 200.

En este cuadro, las sociedades cooperativas **deberán detallar** para cada año del que procedan las cuotas negativas, el **importe pendiente de compensar**.

A tener en cuenta:

El total de la columna «Aplicado en esta liquidación» que se recoge en la casilla [00561] del cuadro de desglose «Detalle de compensación de cuotas» de la página 22 del modelo 200, se trasladará a la casilla [00561] de la página 14 de dicho modelo.

El importe de la casilla [00561] «Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas» no podrá exceder, en ningún caso, de la cantidad positiva reflejada en la casilla [00560] «Cuota íntegra previa».

En aplicación de lo anterior, en la **casilla [00561]** «Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas» de la página 14 del modelo 200, las sociedades cooperativas deberán consignar el **importe total de las cuotas compensadas** en esta liquidación, teniendo en cuenta los siguientes límites:

- Cuando en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 20 millones de euros, las sociedades cooperativas deberán aplicar el límite del **70 por ciento** sobre el resultado de restar a la cuota íntegra previa (casilla [00560]), las rentas correspondientes a la reversión de deterioros (casilla [01510]). Al resultado de esta operación, se le sumará la casilla [01510] para obtener el importe a consignar en la casilla [00561] «Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas»:

$$\text{Casilla [00561]} = 70\% \times (\text{casilla [00560]} + \text{casilla [00210]} - \text{casilla [00480]} + \text{casilla [00408]} - \text{casilla [01037]} - \text{casilla [01510]}) + (\text{casilla [01510]})$$

- Cuando en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros, las sociedades cooperativas deberán aplicar el límite del **50 por ciento** sobre el resultado de restar a la cuota íntegra previa (casilla [00560]), las rentas correspondientes a las quitas por acuerdo con acreedores no vinculados (casilla [00593]) y a la reversión de deterioros (casilla [01510]). Al resultado de esta operación, se le sumará las casillas [00593] y [01510] para obtener el importe a consignar en la casilla [00561] «Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas»:

$$\text{Casilla [00561]} = 50\% \times (\text{casilla [00560]} + \text{casilla [00210]} - \text{casilla [00480]} + \text{casilla [00408]} - \text{casilla [01037]} - \text{casilla [00593]} - \text{casilla [01510]}) + (\text{casilla [01510]} + \text{casilla [00593]})$$

- Cuando en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros, las sociedades cooperativas deberán aplicar el límite del **25 por ciento** sobre el resultado restar a la cuota íntegra previa (casilla [00560]), las rentas correspondientes a las quitas por acuerdo con acreedores no vinculados (casilla [00593]) y a la reversión de deterioros (casilla [01510]). Al resultado de esta operación, se le sumará las casillas [00593] y [01510] para obtener el importe a consignar en la casilla [00561]:

$$\text{Casilla [00561]} = 25\% \times (\text{casilla [00560]} + \text{casilla [00210]} - \text{casilla [00480]} + \text{casilla [00408]} - \text{casilla [01037]} - \text{casilla [00593]} - \text{casilla [01510]}) + (\text{casilla [01510]} + \text{casilla [00593]})$$

Recuerde:

En todo caso, **serán compensables en el período impositivo** cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar 1 millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad, **cualquiera que sea el importe neto de la cifra de negocios**.

Reserva de nivelación convertido en cuotas

El artículo 29.2 de la LIS regula los tipos de gravamen aplicables a las cooperativas estableciendo que las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas tributarán por los resultados cooperativos al 20 por ciento y por los extracooperativos al tipo general del 25 por ciento; y las cooperativas de crédito y cajas rurales por los resultados cooperativos al general del 25 por ciento y por los extracooperativos al 30 por ciento.

Según lo dispuesto en este artículo 29.2 de la LIS, una **cooperativa fiscalmente protegida** tributa en el Impuesto sobre Sociedades a un **tipo impositivo diferente al general**, por lo que **no puede aplicar la reserva de nivelación** (tampoco para los resultados extracooperativos).

En consecuencia, **solo las sociedades cooperativas que no tengan la condición de fiscalmente protegidas pueden optar por aplicar** el beneficio fiscal de la **reserva de nivelación**.

Cumplimentación del modelo 200

Las **casillas [01285] y [01286]** «Reserva de nivelación convertido en cuotas (sólo entidades del art. 101 LIS)» de la página 14 del modelo 200, serán **complimentadas** solo cuando la entidad declarante sea una **sociedad cooperativa que no tenga la condición de fiscalmente protegida**, y opte por aplicar el incentivo fiscal de la reserva de nivelación establecido en el artículo 105 de la LIS, siempre que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de la LIS y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del artículo 29.1 de esta Ley.

Las cooperativas que no tengan la condición de fiscalmente protegidas y opten por aplicar la reserva de nivelación, deberán haber marcado previamente la **casilla [00019]** «Resto de cooperativas» y la **casilla [00006]** «Incentivos entidad de reducida dimensión (Cap. XI, Tít. VII LIS)» de la página 1 del modelo 200.

En los **períodos impositivos** en que, estas sociedades cooperativas **opten por aplicar la reserva de nivelación**, deberán realizar los siguientes **ajustes** en las **casillas [01285] y [01286]** «Reserva de nivelación convertido en cuotas (sólo entidades del art. 101 LIS)» de la página 14 del modelo 200:

- En la **casilla [01286]** de disminuciones consignará un ajuste negativo en la cuota íntegra previa positiva, teniendo en cuenta los límites mencionados en el artículo 105 de la LIS.
- Asimismo, las sociedades cooperativas que hayan optado por aplicar dicho beneficio fiscal, estarán **obligadas a revertir** dicho ajuste en la **casilla [01285]** de aumentos en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a la finalización de dicho período, conforme vaya generando cuota íntegra previa negativa y hasta el importe de la misma.

Cuota íntegra previa después de la reserva de nivelación

Esta casilla solo podrá ser cumplimentada cuando la entidad declarante sea una sociedad cooperativa.

Las sociedades cooperativas deberán consignar en la **casilla [01331]** «**Cuota íntegra previa después de la reserva de nivelación**» de la página 14 del modelo 200, el importe que resulte de aplicar los ajustes recogidos en las casillas [01285] y [01286] «Reserva de nivelación convertida en cuotas (solo entidades del artículo 101 LIS)» correspondientes a la aplicación de dicha reserva, realizando el siguiente cálculo:

$$\text{Casilla [01331]} = [00560] + [00210] - [00480] + [00408] - [01037] - [00561] + [01285] - [01286]$$

Debe cumplirse que el resultado de la operación $[00560] + [00210] - [00480] + [00408] - [01037]$ sea **positivo y superior o igual al importe contenido en la casilla [00561]**, tomando sus importes en términos absolutos.

Las **casillas [00210], [00480], [00408] y [01037]** sólo pueden ser positivas, cero o estar en blanco. Es decir, **no podrán tener valor negativo**.

Determinación de la cuota íntegra ajustada positiva (página 14 del modelo 200)

La cuota íntegra ajustada positiva (**casilla [00582]**) se obtiene aplicando sobre la cuota íntegra (casilla [00562]), las **bonificaciones y deducciones** a las que tenga derecho el contribuyente.

Además de las bonificaciones y deducciones previstas en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades (consulte el [Capítulo 6](#) de este Manual práctico), las sociedades cooperativas conforme a su régimen fiscal especial, pueden aplicar otras bonificaciones y deducciones que detallamos a continuación:

Bonificaciones aplicables a las Sociedades Cooperativas

Las sociedades cooperativas consignarán en la **casilla [00566] «Bonificaciones Sociedades Cooperativas (Ley 20/1990)»** de la página 14 del modelo 200, la suma de las bonificaciones en la cuota a las que, en su caso, tengan derecho, entre las siguientes bonificaciones reguladas en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas:

1. Bonificaciones del artículo 34.2 de la Ley 20/1990

En este apartado, se distinguen dos tipos de bonificaciones aplicables a las cooperativas especialmente protegidas:

- a. Con **carácter general**, se aplicará la bonificación establecida en el artículo 34.2 de la Ley 20/1990, en los siguientes términos:
 - **Porcentaje de bonificación:** 50 por ciento.
 - **Entidades a las que afecta:** Cooperativas especialmente protegidas.
 - **Rentas bonificadas:** Todas las rentas obtenidas por las cooperativas especialmente protegidas.
 - **Base de la bonificación:** Cuota íntegra definida en el artículo 23 de la Ley 20/1990, después de que sobre ésta se hayan compensado las cuotas negativas de ejercicios anteriores de las que pueda disponer, es decir:

Casilla [00560] «Cuota íntegra previa» - Casilla [00561] «Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas»

- b. Con **carácter especial**, se aplicará la bonificación establecida en el artículo 14 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, en los siguientes

términos:

- **Porcentaje de bonificación:** 80 por ciento.

Entidades a las que afecta: Cooperativas agrarias especialmente protegidas que tengan la condición de explotaciones asociativas agrarias prioritarias.

- **Rentas bonificadas:** Todas las rentas obtenidas por las entidades anteriores.
- **Base de la bonificación:** Cuota íntegra definida en el artículo 23 de la Ley 20/1990, después de que sobre ésta se hayan compensado las cuotas negativas de ejercicios anteriores de las que pueda disponer, es decir:

Casilla [00560] «Cuota íntegra previa» - Casilla [00561] «Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas»

2. Bonificación del artículo 35.2 de la Ley 20/1990

Se aplicará esta bonificación en los siguientes términos:

- **Porcentaje de bonificación:** 50 por ciento.
- **Entidades a las que afecta:** Cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en las circunstancias señaladas en el artículo 13 de la Ley 20/1990 y que asocien, exclusivamente, a cooperativas especialmente protegidas.
- **Rentas bonificadas:** Todas las rentas obtenidas por las entidades anteriores.
- **Base de la bonificación:** Cuota íntegra definida en el artículo 23 de la Ley 20/1990, después de que sobre ésta se hayan compensado las cuotas negativas de ejercicios anteriores de las que pueda disponer, es decir:

Casilla [00560] «Cuota íntegra previa» - Casilla [00561] «Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas»

3. Bonificación del artículo 35.3 de la Ley 20/1990

Se aplicará esta bonificación en los siguientes términos:

- **Porcentaje de bonificación:** 50 por ciento.
- **Entidades a las que afecta:** Cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en las circunstancias señaladas en el artículo 13 de la Ley 20/1990 y que asocien a cooperativas protegidas y especialmente protegidas.
- **Rentas bonificadas:** Exclusivamente los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas.
- **Base de la bonificación:** Parte de la cuota íntegra definida en el artículo 23 de la Ley 20/1990 que corresponda a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con cooperativas

especialmente protegidas, después de que sobre ésta se hayan compensado las cuotas negativas de ejercicios anteriores de las que pueda disponer, es decir:

Casilla [00560] «Cuota íntegra previa» - Casilla [00561] «Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas» (en la parte que se corresponda a operaciones realizadas con cooperativas especialmente protegidas)

4. Bonificación de la disposición adicional tercera de la Ley 20/1990

Se aplicará esta bonificación en los siguientes términos:

- **Porcentaje de bonificación:** 90 por ciento.
- **Entidades a las que afecta:** Cooperativas de trabajo asociado fiscalmente protegidas que integren, al menos, un 50 por ciento de socios discapacitados y que acrediten que, en el momento de constituirse la cooperativa, dichos socios se hallaban en situación de desempleo.
- **Rentas bonificadas:** Todas las rentas obtenidas por la cooperativa durante los 5 primeros años de su actividad social, en tanto se mantenga el referido porcentaje de socios.
- **Base de la bonificación:** Cuota íntegra definida en el artículo 23 de la Ley 20/1990, después de que sobre ésta se hayan compensado las cuotas negativas de ejercicios anteriores de las que pueda disponer, es decir:

Casilla [00560] «Cuota íntegra previa» - Casilla [00561] «Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas»

Deducción por doble imposición interna intersocietaria

Según lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, los socios de las cooperativas protegidas tienen derecho en relación con los **retornos cooperativos**, a una deducción en la cuota del **10 por 100** de los percibidos.

En el supuesto de que los retornos procedan de una **cooperativa especialmente protegida** y que, por tanto, se hubieran beneficiado de la bonificación prevista en el artículo 34 de la Ley 20/1990, esta deducción será del **5 por 100** de dichos retornos.

Cumplimentación del modelo 200

En la **casilla [00577] «Deducción por doble imposición interna intersocietaria al 5/10% (cooperativas)»** de la página 14 del modelo 200, se consignará la deducción que resulte de aplicar el porcentaje del 10 por 100 (5 por 100 en el caso de sociedades cooperativas especialmente protegidas) sobre el importe de los retornos computados por el contribuyente en el ejercicio, siempre que dichos retornos procedan de sociedades cooperativas que hayan tributado a su vez sin bonificación ni reducción alguna por el Impuesto sobre Sociedades.

A tener en cuenta:

La deducción se determina, para cada grupo homogéneo de títulos, de la siguiente forma:

- Deducción por doble imposición intersocietaria al 5 por ciento = $A \times 0,05$
- Deducción por doble imposición intersocietaria al 10 por ciento = $A \times 0,10$

Siendo «A» el importe íntegro de los retornos con derecho a deducción

Tributación mínima de las cooperativas (página 14 del modelo 200)

Regulación: Artículo 30 bis LIS

La tributación mínima también se aplica a las cooperativas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo o que tributen en el régimen de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VI del Título VII de dicha Ley, con independencia de su importe neto de la cifra de negocios.

En el caso de las cooperativas, la **cuota líquida mínima no podrá ser inferior** al resultado de aplicar el **60 por ciento** sobre la cuota íntegra, esto es, sobre la cuota tributaria determinada de conformidad con el artículo 23 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, y minorada por la compensación de cuotas negativas a que se refiere el artículo 24 de dicha Ley.

Para el **cálculo del importe de la tributación mínima**, las cooperativas deberán tener en cuenta las **reglas** siguientes:

- a. En primer lugar, se minorará la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones que sean de aplicación (en particular, las bonificaciones aplicables a las cooperativas especialmente protegidas), incluidas las reguladas en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y en el importe de la deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias del artículo 38 bis de la LIS.

En segundo lugar, se aplicarán las deducciones por doble imposición reguladas en los artículos 31, 32, 100 y disposición transitoria vigésima tercera de la LIS, así como la deducción por doble imposición aplicable sobre los retornos cooperativos obtenidos por las cooperativas, respetando los límites que resulten de aplicación en cada caso.

Si como resultado de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores, resulta una **cuantía inferior a la cuota líquida mínima** (60 por ciento sobre la cuota íntegra calculada según lo dispuesto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre), esa cuantía tendrá la consideración de cuota líquida mínima.

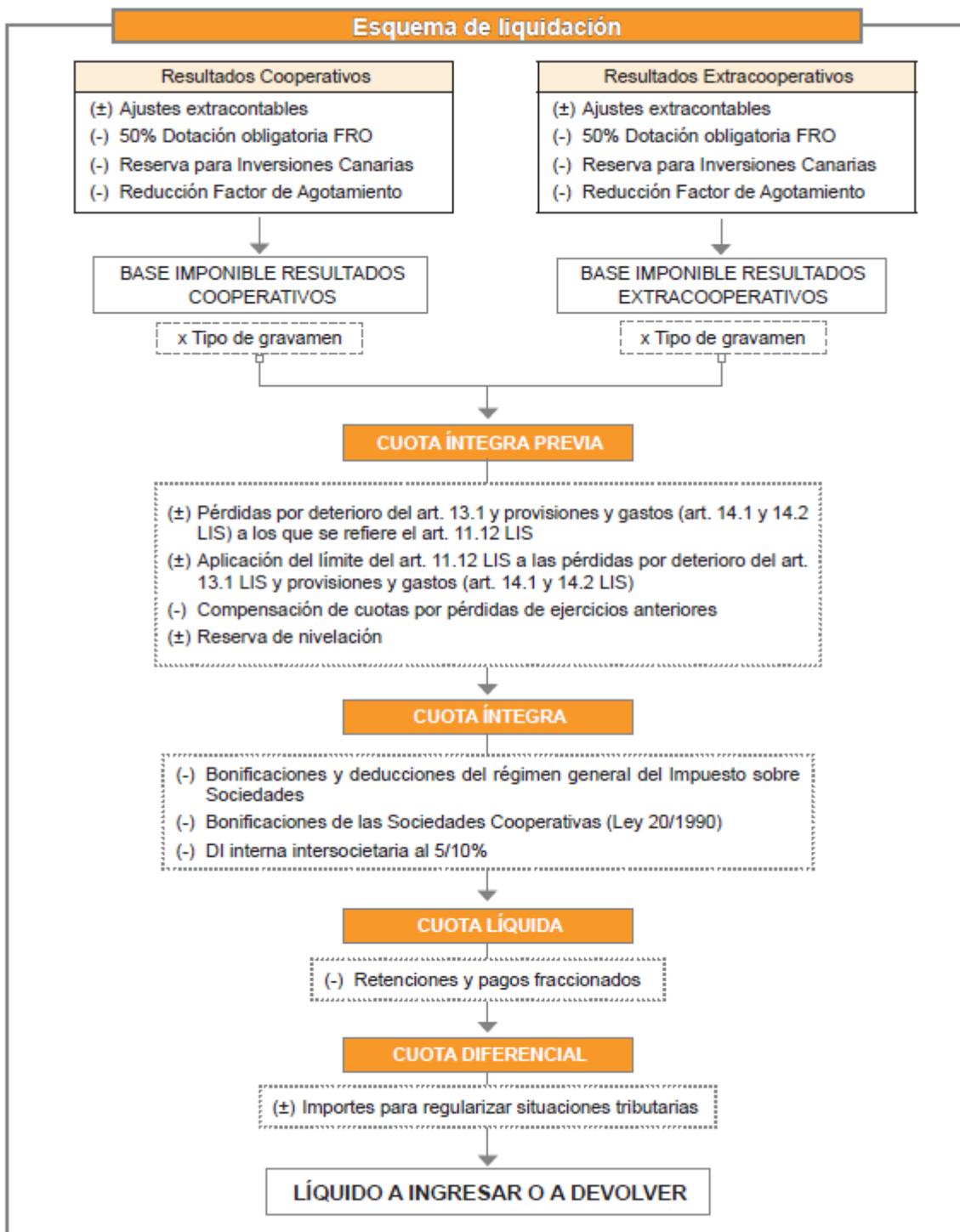
- b. En caso de que tras la minoración de las bonificaciones y deducciones a que se refiere la letra a) anterior resultara una **cuantía superior al importe de la cuota líquida mínima**, se aplicarán las restantes deducciones que resulten procedentes, con los límites aplicables en cada caso, hasta el importe de dicha cuota líquida mínima.

Las deducciones cuyo importe se determine con arreglo a lo dispuesto en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias,

y en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se aplicarán, respetando sus propios límites, aunque la cuota líquida resultante sea inferior a la mencionada cuota líquida mínima.

En el caso de que por aplicación de la cuota líquida mínima, queden deducciones pendientes de aplicar, éstas podrán deducirse en los **períodos impositivos siguientes** de acuerdo con la normativa aplicable en cada caso.

Esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de las Sociedades Cooperativas



Glosario de abreviaturas

1. DA: Disposición Adicional
2. DT: Disposición Transitoria
3. LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades
4. LIS.: Ley del Impuesto sobre Sociedades
5. NIF: Número de Identificación Fiscal

Documento generado con fecha 25/Mayo/2023 en la dirección web
<https://sede.agenciatributaria.gob.es> en la ruta:

Inicio / Ayuda / Manuales, vídeos y folletos / Manuales prácticos /
Manual práctico de Sociedades 2022

