

Sobre la valoración del impuesto diferido en una cooperativa «especialmente protegida»

Análisis de la [consulta 3 del BOICAC 129, de abril de 2022](#)

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF- UDIMA (España)

Extracto

En esta consulta se tratará la valoración del impuesto diferido en una cooperativa «especialmente protegida».

Publicado: 05-04-2023

Consulta 3

Sobre la valoración del impuesto diferido en una cooperativa «especialmente protegida».

Respuesta

La consulta se refiere a una cooperativa especialmente protegida dentro del ámbito de aplicación de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas, por lo que tributa al tipo impositivo del 20 % por los resultados cooperativos y al 25 % por los resultados extracooperativos, disfrutando asimismo de una bonificación en la cuota íntegra del 50 %.

El artículo 7.1 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 9 de febrero de 2016, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios, indica lo siguiente:

1. Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

[...].

La cuestión planteada se refiere al tipo de gravamen a aplicar para valorar el activo y/o pasivo por impuesto diferido generado en el ejercicio, el 20 % y el 25 %, respectivamente, para los resultados cooperativos y extracooperativos, o bien el tipo de gravamen efectivo del 10 % y del 12,5 %, teniendo en cuenta la bonificación del 50 % en la cuota íntegra, habida cuenta de que los requisitos de la especial protección deben cumplirse y acreditarse en cada ejercicio.

Las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, establecen en su norma duodécima, «Gasto por impuesto sobre beneficios», lo siguiente:

Duodécima. Gasto por impuesto sobre beneficios.

1. El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

[...]

3. El gasto (ingreso) por impuesto diferido se corresponderá, en general, con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, que se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, conforme a la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

La cuantificación de los respectivos activos y pasivos por impuestos diferidos se realizará teniendo en cuenta el tipo de gravamen, cooperativo o extracooperativo, que corresponda a la naturaleza de los resultados relacionados con dichos créditos y débitos, así como, en su caso, la calificación fiscal de protegida o especialmente protegida de que goce la cooperativa.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior la cooperativa deberá tener en cuenta en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido la bonificación en la cuota íntegra por tratarse de una cooperativa especialmente protegida.

Ejemplo

Los datos para registrar el gasto por el impuesto sobre sociedades de una cooperativa especialmente protegida son los siguientes:

- Resultado por actividades cooperativas antes de registrar el gasto del fondo de educación, formación y promoción: 200.000 um.
- Resultado extracooperativo antes de impuestos: 80.000 um.
- La dotación al fondo de educación, formación y promoción según marcan los estatutos de la cooperativa es del 10 % del resultado cooperativo.
- Dotación al fondo operativo: 20 % del resultado cooperativo.
- Retenciones y pagos a cuenta: 25.000 um.
- Tipo de gravamen para los resultados cooperativos: 20 %.
- Tipo de gravamen para los resultados extracooperativos: tipo general del impuesto sobre sociedades.
- Otros ajustes a considerar en la liquidación del impuesto para el resultado cooperativo:
 - Otras diferencias permanentes: 12.000 um.
 - Diferencias temporarias con origen en el ejercicio: 14.000 um.

Solución

Según el artículo 7 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas:

Se considerarán especialmente protegidas y podrán disfrutar, con los requisitos señalados en esta Ley, de los beneficios tributarios establecidos en los artículos 33 y 34, las cooperativas protegidas de primer grado de las clases siguientes:

- a) Cooperativas de Trabajo Asociado.
- b) Cooperativas Agrarias.
- c) Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.
- d) Cooperativas del Mar.
- e) Cooperativas de Consumidores y Usuarios.

Las cuestiones a considerar para realizar la liquidación del impuesto sobre sociedades, así como el registro contable del gasto por el impuesto sobre sociedades son las siguientes:

- Para la determinación de la base imponible se considerarán separadamente los resultados cooperativos y los extracooperativos.

- Son resultados cooperativos los siguientes rendimientos:
 - 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.
- Son resultados extracooperativos los rendimientos extracooperativos y los incrementos y disminuciones patrimoniales a que se refieren los artículos 21 y 22 de la ley mencionada anteriormente.
- Para la determinación de los resultados cooperativos o extracooperativos se imputarán a los ingresos de una u otra clase, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa.
- A efectos de liquidación, la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se minorará en el 50 % de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio.
- También se consideran gastos deducibles (art. 18.2) las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción.
- En cuanto a la dotación del Fondo de Educación y Promoción no podrá exceder en cada ejercicio económico del 20 % de los excedentes del mismo.

Aplicando lo indicado en los párrafos anteriores:

Cálculo de la dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción

Resultado operativo – 10 % resultado operativo

$$200.000 - 10\% \times 200.000 = 180.000$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
657	Dotación al Fondo de Educación, Formación y Promoción	20.000	
148	Fondo de Educación, Formación y Promoción a largo plazo		20.000

Cálculo del gasto devengado por el impuesto sobre sociedades

La dotación al fondo operativo, desde el punto de vista contable, es una distribución del resultado y fiscalmente es deducible en el 50 %.

	Resultado cooperativo	Resultado extracooperativo
Beneficio antes de impuestos	180.000	80.000
+/- Ajustes		
Dotación al fondo operativo	-17.000	-20.000
Otras diferencias permanentes	+12.000	0
Diferencia temporaria con origen en el ejercicio	+14.000	0
Base imponible	189.000	60.000
Tipo de gravamen	20%	25%
Cuota íntegra	37.800	15.000
Cuota íntegra total	52.800	
Compensación cuotas íntegras de ejercicios anteriores	0	
Cuota íntegra ajustada	52.800	
Bonificación (50% × 52.800)	-26.400	
Cuota íntegra líquida	26.400	
Retenciones y pagos a cuenta	-25.000	
Cuota diferencial	1.400	

Impuesto corriente

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	26.400	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		25.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		1.400



Impuesto diferido

Por la diferencia temporaria, de acuerdo con la consulta, se registrará un activo fiscal por el siguiente importe:

$$14.000 \times 50 \% \times 20 \% = 1.400$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	1.400	
6301	Impuesto diferido		1.400