

La fiscalitat en les cooperatives d'iniciativa social. Creació i funcionament.

TREBALL FINAL DE MÀSTER DE FISCALITAT.
ASSESSORIA FISCAL- UOC

Gemma Llusà Catasús
| 31 MAIG DE 2020

Contingut

ABSTRACT.....	3
INTRODUCCIÓ	4
COOPERATIVES D'INICIATIVA SOCIAL.....	6
SOCIETAT COOPERATIVA CATALANA DE TREBALL ASSOCIAT (SCC)	8
Característiques	8
Condicions	9
Òrgans de funcionament	9
Obligacions documentals amb el Registre de cooperatives	10
DADES ACTUALS	11
SUPÒSIT DE FET:	13
Dades de l'empresa:	13
Procés de Creació:	15
Quins passos han de seguir per constituir la Cooperativa	15
CNAEs i epígrafs de l'IAE que s'ha de donar d'alta	18
Requisits per ser considerada cooperativa especialment protegida.	18
Alta a la Seguretat Social	21
Procés de capitalització de l'atur en la modalitat de pagament únic.....	21
Lloguer del local/magatzem.	22
Operacions inicials no habituals:	23
Subvenció destinada a finançar les despeses de constitució de l'entitat.	23
Contracte de prestació de serveis. Tipus d'IVA a aplicar	24
Tipus de retenció aplicable a les bestretes laborals.	25
Realització d'un servei gratuït a un dels seus clients.	26
Tractament d'una multa per excés de velocitat.....	27
Serveis d'assessorament d'un advocat.	27
Indemnització de la companyia d'assegurances par haver patit un robatori a l'oficina.	27
Compra maquinària a un empresari de la UE.....	28
Compra d'un local. Sol·licitud un préstec amb garantia hipotecaria a l'entitat financera.....	28
Contractació d'un treballador amb diversitat funcional i intel·lectual a jornada completa.....	30
Tancament Exercici comptable i fiscal:	31
Compte de resultats. Determinació BI per IS.	32
Aplicació de l'excedent	33
Diferències temporals i permanents	35

Tipus de gravamen i quota íntegra.....	37
Compensació bases negatives	38
Deduccions de la quota:	38
CONCLUSIONS	42
NORMATIVA.....	47
PÀGINES DE CONSULTA.....	49
ABREVIATURES.....	50

ABSTRACT

The present work is the result of an effort to gather information on a sector that nowadays is still a little bit unknown: the cooperative society with social initiative background. This type of cooperative is being the main protagonists in the launch of the most innovative social, cultural and educational services in our country. But it was necessary to deepen in the knowledge of this sector, very dynamic and in the process of becoming professionalized.

Alongside cooperative legislation, public aids, and forms of collaboration between council towns or public entities, there is another element of great importance in the promotion of cooperatives with social initiative: the application of special taxes that encourage to grow this type of initiatives.

Tax legislation has developed regulations that distinguish, in terms of tax rights and obligations, the social entities from corporate entities.

This work is like a tax guide of the principal tax duties, also a guide for legal and formal obligations applicable to these social cooperatives. These cooperatives are regulated in state laws as non-profit entities and whose corporate purpose is the provision of healthcare services by carrying out health, educational, cultural or other social activities, or the development of any economic activity with the final purpose of integration of people suffering from any kind of social exclusion as a labor and, in general, the satisfaction of social needs not met by the market.

The work is focused through a practical case that deals with tax advice in the creation of a Catalan labor cooperative with social initiative, as well as a series of unusual initial operations where advice will be provided. These kind of operations are related with the different taxes, fiscal situations and legislation object of study in the master and considered reason of consultation and advice in an office of fiscal advisers, and finishing finally with to the closing of the fiscal exercise, realizing the tax of companies and distributing the surplus, not between the members, but within the different obligatory and voluntary funds of the cooperative.

INTRODUCCIÓ

El present treball és fruit de l'esforç continuat per recopilar informació sobre un sector, ara per ara, encara és poc conegut: el cooperativisme de treball associat d'iniciativa social.

Les cooperatives estan considerades per totes les instàncies com la forma més democràtica de constituir-se, ja que es tracta d'una societat amb activitat econòmica, però també amb uns clars objectius socials, com és la creació de llocs de treball a través d'empreses comunitàries. És per això que els organismes públics afavoreixen i potencien, doncs, la creació d'aquest tipus de societat, concedint-li ajudes específiques, seguint aquesta filosofia.

Concretament, les cooperatives de treball associat estan sent les grans protagonistes de l'enlairament dels serveis socials, culturals i educatius més innovadors al nostre país. Però calia abundar en el coneixement d'aquest sector, molt dinàmic i en procés de professionalització accelerada.

Al costat de la legislació cooperativa, als ajuts públics, i a les formes de col·laboració entre ajuntaments o entitats públiques, hi ha un quart element de gran importància en la promoció de la iniciativa social cooperativa: l'aplicació de règims tributaris especials que fomentin aquest tipus d'iniciatives.

La legislació fiscal ha desenvolupat una normativa que distingeix pel que fa a drets i obligacions tributàries, a les entitats de caràcter social de les entitats mercantils convencionals. La Llei estatal de cooperatives (Llei 27/1999) regula les cooperatives d'iniciativa social en el seu article 106, en què assenyala el seu objecte i les normes que els són aplicables.

En quan a l'Ordenament jurídic comunitari, no existeixen normes que garanteixin una fiscalitat especial a les entitats d'economia social en general i de les cooperatives en particular, tot i reconèixer la importància d'aquestes entitats en raó de la finalitat que persegueixen: la realització d'activitats d'interès general en el Reglament (CE) nº 1435/2003, del Consell de 22 de juliol de 2003, així com la Directiva 2003/72/CE, del consell de 22 de juliol que va introduir dins l'escenari europeu per primera vegada la "societat cooperativa europea".¹

També el professor CALVO ORTEGA es dedica a fer un anàlisi de la Societat Cooperativa Europea (SCE) on es planteja qüestions com si l'estatut de la SCE hi ha preceptes que permetin identificar a aquesta cooperativa com una entitat de l'economia social i quins efectes té el naixement de la SCE sobre el reconeixement d'una fiscalitat especial per aquestes entitats².

Aquest treball constitueix una guia fiscal teòrica i pràctica de les principals obligacions tributàries, legals i formals aplicables a aquestes cooperatives d'iniciativa social regulades en la normativa estatal com a entitats, sense ànim de lucre i que tenen per objecte social, bé la prestació de serveis assistencials mitjançant la realització d'activitats sanitàries, educatives, culturals o altres de naturalesa social, o bé el

¹ BAHIA ALMANSA, Belén: El interés general como principio inspirador de una concreta política tributaria en el ámbito de las entidades de economía social. Especial referencia a las cooperativas. Doctora Derecho Financiero y Tributario Universidad de Málaga, pg. 77

² CALVO ORTEGA, R. (director): Fiscalidad de las Entidades de Economía Social (Cooperativas, Mutuas, Sociedades Laborales, Fundaciones, Asociaciones de Utilidad Pública, Centros Especiales de Empleo, Empresas de Inserción Social), Civitas, 2005, Nueva fiscalidad Núm. 6, Junio 2005. Pg. 65-73

desenvolupament de qualsevol activitat econòmica que tingui per finalitat la integració laboral de persones que pateixin qualsevol classe d'exclusió social i, en general, la satisfacció de necessitats socials no ateses pel mercat.

El treball està enfocat a través d'un cas pràctic que versa sobre l'assessorament fiscal en la creació d'una cooperativa catalana de treball associat d'iniciativa social, així com tota una sèrie de supòsits i operacions inicials no habituals on s'assessorarà dels diferents impostos, situacions fiscals i legislació objecte d'estudi en el màster i considerades motiu de consulta i assessorament en un despatx d'assessors fiscals, i acabant finalment amb al tancament de l'exercici fiscal, realitzant l'impost de societats i distribuint l'excedent, no entre els socis, sinó dins els diferents fons obligatoris i voluntaris de la cooperativa.

Així doncs, podem dir que el sistema cooperativisme es tracta d'una alternativa existent a l'economia capitalista, recolzada també per la Resolució Parlament Europeu, de 20 de novembre de 2012, sobre la iniciativa a favor de l'emprenedoria social -Construir un ecosistema per promoure les empreses socials en el centre de l'economia i d'innovació social- es reconeix expressament que «les empreses de l'economia social, que donen feina al menys a 11 milions de persones a la UE i representen un 6% del total de la força de treball, o un 10% del conjunt de les empreses europees, és a dir, 2 milions de societats, contribueixen de manera significativa a la construcció del model social europeu i a l'Estratègia Europa 2020».³

³ BAHIA ALMANSA, Belén: El interés general como principio inspirador de una concreta política tributaria en el ámbito de las entidades de economía social. Especial referencia a las cooperativas. Doctora Derecho Financiero y Tributario Universidad de Málaga, pg. 78

COOPERATIVES D'INICIATIVA SOCIAL

Les cooperatives d'iniciativa social són cooperatives de treball associat que ofereixen principalment serveis de benestar social. Aquestes, segons les diferents lleis, estatal i autonòmiques, comparteixen dues característiques centrals: renunciar expressament a l'obtenció de lucre per part de les seves persones associades (és a dir, prohibir el repartiment de beneficis o excedent cooperatiu als membres de la cooperativa), i dedicar-se a proveir una varietat de serveis socials a les seves persones usuàries. Tot això, alhora que es creen estructures societàries sostenibles.

Per altra banda, Vega M.³ Arnáez y Alberto Atxabal en el seu article "Las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social" les defineixen com aquelles cooperatives que, sense ànim de lucre tenen com a objecte social tant la prestació de serveis assistencials mitjançant la realització d'activitats sanitàries, educatives, culturals o altres de naturalesa social, com el desenvolupament de qualsevol activitat econòmica que tingui per finalitat la integració laboral de persones en risc d'exclusió i amb dificultats per a ser absorbides pel mercat laboral.⁴

El cooperativisme de treball associat forma part del que s'ha anomenat tercer sector, o sector de l'economia social. Aquest concepte amalgama entitats que no pertanyen ni al sector mercantil capitalista ni al sector públic. És a dir, no participen de la lògica del capital perquè estan animades per objectius socials substantius (crear llocs de treball per als seus socis, oferir serveis necessaris o protegir els seus socis contra certs riscos), i tampoc formen part del sector estatal de l'economia donat que no estan supeditats a la iniciativa estatal; inclou des d'associacions i ONGs, fins a fundacions, mútues, voluntariat, societats laborals, i per descomptat cooperatives.

Les cooperatives d'iniciativa social es caracteritzen per combinar tres objectius: no tenir ànim de lucre, crear llocs de treball per als seus socis, i oferir serveis de benestar social a les persones. Els serveis de benestar social inclouen una àmplia gamma d'activitats; els principals són els serveis socials, culturals, de suport a la vida diària, d'oci educatiu i temps lliure, i d'integració social i laboral de col·lectius desfavorits.

Les Administracions públiques juguen un paper molt important, d'una banda són font d'ajudes directes i subvencions i, sobretot, són el principal client dels seus serveis. D'altra banda, les administracions són les responsables finals de la qualitat dels serveis que contracten a les cooperatives, són els que estableixen els requisits per treballar en el sector (o al menys per gestionar importants serveis públics), i són els que tenen el poder de avalar o no, el caràcter social de les entitats amb les que decideixen treballar. En aquest sentit el paper que juguen ajuntaments i comunitats autònomes en la conformació del sector és de primeríssima importància.

En quan a la seva regulació, la legislació cooperativa sobre iniciativa social és relativament recent, però és de gran rellevància. La Llei estatal de cooperatives (Llei 27/1999) regula les cooperatives d'iniciativa social en el seu article 106, en què assenyalava el seu objecte i les normes que els són aplicables.

La Llei estatal assenyalava, en primer lloc, que seran qualificades com d'iniciativa social les cooperatives que, **sense ànim de lucre** i amb independència de la seva classe,

⁴Arnáez Arce, Vega María y Atxabal Rada, Alberto: Las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social. Aspectos administrativos y fiscales. Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo. Universidad de Deusto. Núm.47/2013, pg 208.

tenen per objecte social, bé la prestació de serveis assistencials mitjançant la realització d'activitats sanitàries, educatives, culturals o altres de naturalesa social, o bé el desenvolupament de qualsevol activitat econòmica que tingui per finalitat la integració laboral de persones que pateixin qualsevol classe d'exclusió social i, en general, la satisfacció de necessitats socials no ateses pel mercat.

Es valora al cooperativisme com a forma d'integrar laboralment a les persones que d'altra manera tindrien molt difícil la seva participació activa en el món laboral, però no es plantegen les possibilitats que ofereix el cooperativisme com a fórmula de desenvolupar un nou sector d'activitat a través d'empreses amb alt contingut social i ètic. La voluntat d'associar la qualificació d'iniciativa social (en les lleis que la contemplen o contemplen conceptes similars) amb la condició d'absència d'ànim de lucre i, al seu torn, de lligar totes dues amb la condició de la utilitat pública. Això apareix clarament en el cas de la Llei estatal.

En aquest sentit, la primera part de la disposició addicional primera de la Llei 27/1999, assenyala que podran ser qualificades com a societats cooperatives sense ànim de lucre les que gestionen serveis d'interès col·lectiu o de titularitat pública, així com les que realitzin activitats econòmiques que condueixin a la integració laboral de les persones que pateixin qualsevol classe d'exclusió social.

Finalment, en l'art. 106.3 de la Llei estatal, concreta que a les cooperatives d'iniciativa social, els serà d'aplicació la normativa relativa a la classe de cooperativa a la qual pertanyi, en aquest cas, la cooperativa de treball associat.

Un altre punt vital, es fer visibles aquest tipus d'entitats, i això ho fan possible fent visible en la seva denominació la indicació "iniciativa social". Aquesta indicació s'estableix, doncs, en la Llei estatal amb caràcter general i obligatori per a totes les cooperatives d'aquest tipus, que emeten així als seus usuaris, finançadors, etc., un missatge sobre el seu especial valor social, alhora que un recordatori indirecte de la seva absència d'ànim de lucre, i per tant de la seva menor potència financera, previsiblement.

SOCIETAT COOPERATIVA CATALANA DE TREBALL ASSOCIAT (SCC)

El naixement de cooperativisme va unit a un procés històric de la Revolució Industrial, com a reacció als efectes socioeconòmics més negatius⁵.

La cooperativa de treball associat és una societat que associa com a mínim, dues persones físiques que, sota els principis de lliure adhesió i de baixa voluntària, mitjançant llur treball es proposen produir o prestar serveis a terceres persones (art.130 Llei 12/2015). Els seus principis fonamentals són la gestió democràtica i la voluntat de millorar les relacions humanes i de posar els interessos col·lectius per damunt de tota idea de benefici particular (art.1 Llei 12/2015).

Característiques

Estructura democràtica: els socis s'estructuren en una assemblea general que escull, seguint el sistema d'un home un vot, el consell rector, que administra i representa la cooperativa per si mateix o delega en un director perquè ho faci. El conjunt de vots dels socis col·laboradors no pot superar en cap cas el 40% de la totalitat dels vots socials.

La denominació "societat cooperativa catalana" o l'abreviatura corresponent (SCoopC o SCC) s'ha d'incloure necessàriament en tota la documentació i aquesta ha d'indicar el règim de responsabilitat del socis que pot ser limitada (SCCL) al capital aportat o il·limitada (SCCII·Ltda.).

El capital social mínim és de 3.000 euros que han d'estar totalment subscrits i desemborsats en el moment de la constitució. El capital social és constituït per les aportacions obligatòries i/o voluntàries dels socis, que s'han d'acreditar mitjançant títols o llibretes de participació nominatius realitzats en un compte bancari. Aquest compte o llibreta anirà amb el nom de la cooperativa seguit de "en constitució".

Les aportacions dels socis poden ser dineràries o no dineràries (béns o drets patrimonials susceptibles de valoració econòmica). El consell rector n'ha de fixar la vàlua i responen solidàriament de la realitat de les aportacions no dineràries.

Els estatuts han de fixar l'aportació obligatòria per adquirir la condició de soci, que pot ésser igual o proporcional a l'activitat cooperativitzada desenvolupada o compromesa per a cada soci.

⁵ ALONSO RODRIGO, E.: Fiscalitat de cooperatives i societats laborals. Barcelona, Generalitat de Catalunya, Departament de Treball, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, 2001, pg. 21

Condicions

El treball que desenvolupen els socis treballadors i els treballadors contractats s'anomena activitat cooperativitzada. Aquesta, per llei, ha de complir que el nombre d'hores a l'any fetes pels treballadors amb contracte de treball no superi el 30% del total d'hores a l'any fetes pels socis treballadors (art.131 Llei 12/2015).

Les cooperatives de primer grau, llevat de les de consumidors i usuaris, han de tenir un mínim de dos socis que duguin a terme l'activitat cooperativitzada. En el termini de cinc anys a comptar de la data de la constitució n'han d'incorporar un tercer d'algun dels tipus de socis dels que disposa l'article 23 de la Llei 12/2015, llevat del soci temporal.

No hi ha límit a l'aportació per part d'un soci al capital social. Aquesta mesura permet potenciar la inversió, ja que no té cap repercussió, atès que ni els drets socials ni la participació en els excedents depenen del capital social, sinó de l'activitat cooperativitzada.

Els estatuts socials poden regular la possibilitat que la cooperativa tingui socis col·laboradors, persones físiques o jurídiques, públiques o privades que, sense dur a terme l'activitat cooperativitzada principal, puguin col·laborar en la consecució de l'objecte social de la cooperativa.

Ellurs drets i obligacions queden regulats pel que disposen els estatuts socials, i, en tot allò que no hi sigui establert, pel que pactin les parts.

Les condicions de llurs aportacions al capital, que es comptabilitzen separadament de les dels socis i no tenen límit, són les que determinen els estatuts, l'acord de l'assemblea o el pacte entre les parts. Els estatuts poden atribuir fins a un 45% dels excedents anuals a la distribució entre els socis col·laboradors, en proporció al capital que aquests hagin desemborsat. En aquest cas, s'han de fer càrrec de les pèrdues de l'exercici en la mateixa proporció fins al límit de llur aportació.

Els **excedents** o beneficis es distribueixen entre els socis com a retorn cooperatiu en proporció a les operacions, els serveis o les activitats que cadascú hagi fet amb la cooperativa. El **retorn cooperatiu** és el complement de les retribucions salarials avançades durant l'any, mitjançant **bestretes laborals**, que en la pràctica funcionen com una nòmina, tant a efectes comptables com de la Seguretat Social.

Òrgans de funcionament

L'assemblea general. Està constituïda per tots els socis. És l'òrgan d'expressió de la voluntat social. Els seus acords són obligatoris per a la totalitat dels socis i adherits.

El consell rector. És l'òrgan de representació i govern de la societat. Gestiona l'empresa i exerceix, quan escau, el control permanent i directe de la gestió de l'empresa.

Interventors de comptes. N'hi pot haver fins a tres, que tenen dret a comprovar en qualsevol moment la documentació de la cooperativa. Si aquesta és formada per tres membres, la societat resta exempta de nomenar un interventor o una interventora de comptes.

Obligacions documentals amb el Registre de cooperatives

Les cooperatives han de tenir i actualitzar la documentació societària que presentaran al Registre de cooperatives:

- El llibre de registre de persones sòcies i de les seves aportacions al capital social.
- El llibre d'actes de l'Assemblea general i del Consell Rector, i dels altres òrgans facultatius, si escau.
- El llibre diari, el llibre d'inventaris i el de balanços.
- Qualsevol altre llibre que els sigui imposat per altres disposicions legals.

Les cooperatives han de portar una comptabilitat ordenada i adequada a l'activitat respectiva, subjecta al Codi de comerç i al Pla general comptable de les cooperatives.

També han de dipositar en el Registre de cooperatives els comptes anuals o bé, en cas d'estar-ne obligades, els comptes auditats i l'Informe d'auditoria corresponent.

DADES ACTUALS

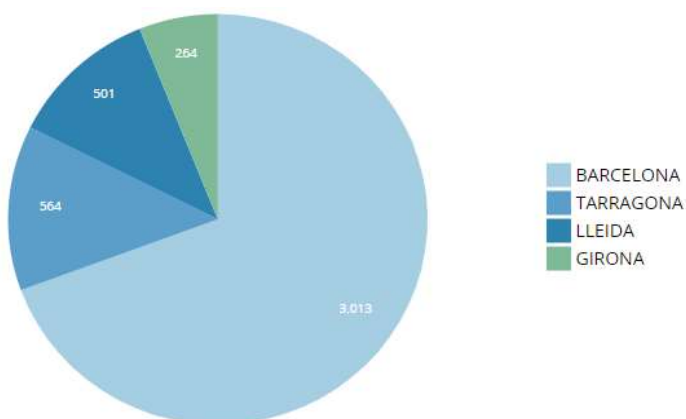
El model d'empresa cooperativa és una realitat amb més de 150 anys d'existència al nostre país. Al llarg de la seva història, la concepció social envers les cooperatives ha variat molt i en l'actualitat, podem afirmar que socialment concebem a les societats cooperatives com a empreses, per bé que tenen atribuïda una funció social a banda de la funció econòmica que desenvolupen.

Malgrat tot, no podem saber amb exactitud quin PIB representem, ni quants llocs de treball s'estan consolidant, ni quants empresaris representen, ni quin volum anual de facturació mouen, ni quina part del teixit socioeconòmic de Catalunya representem. De tota manera, un cop consultades les dades a totes les fonts que tenim a l'abast (IDESCAT, Registre de Cooperatives, Ministeri de Treball i Immigració) podem extreure la següent informació:

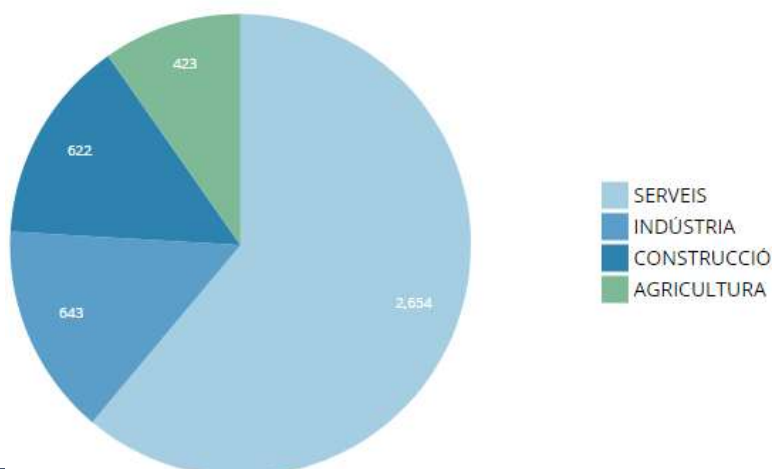
- **Nombre de cooperatives:** a febrer de 2020, segons fonts del registre de cooperatives de Catalunya hi ha 4.342 cooperatives, segons fonts del IDESCAT hi ha 4337 cooperatives, segons el INE hi havia al 2019 un total 3689 cooperatives.
 - Distribuïdes per províncies⁶

Dades INE:2019

	Sociedades cooperativas 2019
08 Barcelona	2.450
17 Girona	243
25 Lleida	464
43 Tarragona	542



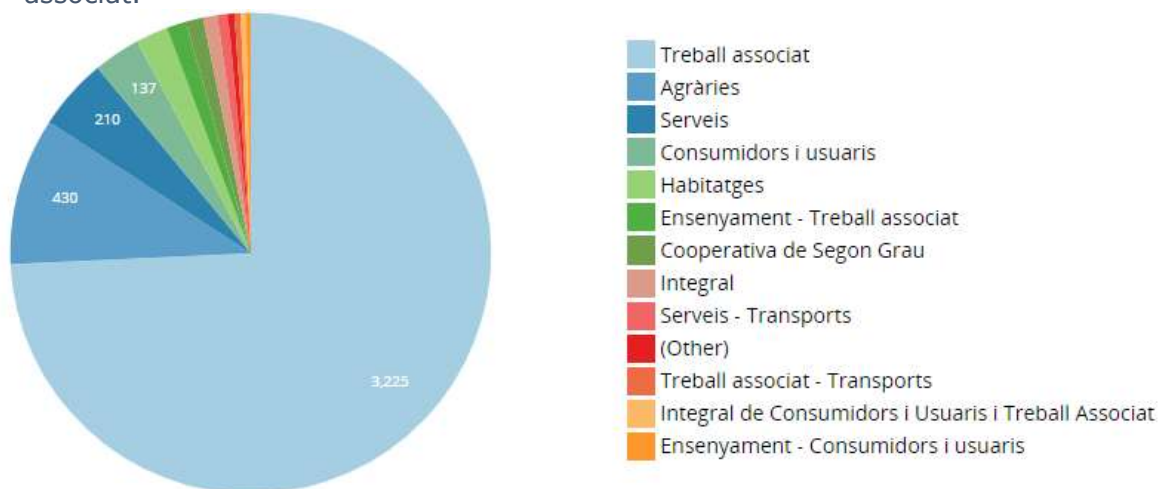
- Distribuïdes per sectors d'activitat:



⁶Recurs: DADES OBERTES CATALUNYA

<https://analisi.transparenciacatalunya.cat/Treball/Registre-General-de-Cooperatives-de-la-Generalitat/euku-fzbx>
https://analisi.transparenciacatalunya.cat/en/accept_terms

- Distribuïdes per tipus de cooperativa: 3225 són cooperatives de treball associat.



Font: Generalitat de Catalunya ⁷

COOPERATIVES

Cooperatives existents segons tipus

Gener 2020

	Tarragona						
				Terres			
	Barcelona	Girona	Lleida	Total Tarragona	Ebre	Total	
Treball associat	2.400	201	255	383	180	203	3.239
Agràries	85	30	187	128	85	43	430
Consum. i usuaris	100	12	10	15	12	3	137
Habitatges	82	2	5	5	5	0	94
Ensenyament	63	3	9	4	4	0	79
Serveis	202	19	10	10	4	6	241
Mixtes	48	3	4	6	2	4	61
Assegurances	0	0	0	0	0	0	0
Sanitàries	1	0	0	0	0	0	1
Marítimes, Fluv. i Lac.	2	1	0	1	0	1	4
Confederació/Federacions	7	0	0	0	0	0	7
Grups Cooperatius	0	0	0	0	0	0	0
2n grau	27	2	10	12	9	3	51
TOTAL	3.017	273	490	564	301	263	4.344

Font: Departament de Treball, Afers Socials i Famílies. Direcció General d'Economia Social, el Tercer Sector i les Cooperatives

i Serveis Territorials del Departament del Treball, Afers Socials i Famílies

Nota: Tenen la consideració de cooperatives existents aquelles que duen a terme principalment a Catalunya llur activitat i estan inscrites al Registre General de Cooperatives de Catalunya.

Les cooperatives de crèdit s'han d'inscriure en el Registre de Cooperatives de Crèdit de Catalunya i, per tant, no estan incloses en aquesta estadística.

⁷ Observatori del Treball i Model Productiu. Generalitat de Catalunya

<https://analisi.transparenciacatalunya.cat/Treball/Registre-General-de-Cooperatives-de-la-Generalitat/euku-fzbx>

SUPÒSIT DE FET:

El cas pràctic versa sobre l'assessorament fiscal en la creació d'una cooperativa catalana de treball associat d'iniciativa social, així com tota una sèrie de supòsits i operacions inicials no habituals on s'assessorarà dels diferents impostos, situacions fiscals i legislació objecte d'estudi en el màster i considerades motiu de consulta i assessorament en un despatx d'assessors fiscals.

Es tracta de la creació i funcionament d'una cooperativa de treball associat formada per socis treballadors alguns dels quals amb discapacitats reconegudes superiors al 33%.

En Joan Capdevila i en Jordi Mallofré, amics des de la infància i residents al poble de La Granada del Penedès, tots dos tenen un fill amb discapacitats importants, en Manel Capdevila de 21 i la Laura Mallofré de 19. Als dos amics els preocupa el futur dels seus fills, ja que són persones en risc d'exclusió social. Al poble i les seves rodalies no són les úniques famílies que tenen fills amb algun tipus de discapacitat, tant física com mental, i creuen que podrien crear una cooperativa d'iniciativa social dedicada a oferir oportunitats laborals a aquest col·lectiu de persones en risc d'exclusió social.

Així doncs l'endemà s'adrecen a un despatx d'assessors fiscals i laboralistes i allà els informen dels requisits formals que ha de tenir la cooperativa, avantatges e inconvenients així com dels beneficis fiscals als quals es podrien acollir. Entre d'altres els hi diuen que per a crear una cooperativa, necessiten ser com a mínim dues persones que realitzin l'activitat cooperativitzada, i una tercera que s'ha d'incorporar en el termini de cinc anys a comptar des de la data de constitució i realitzar una aportació mínima de 3.000 euros de capital social entre els tres socis.

En Joan i en Jordi pensen que potser seria bona idea tenir un soci que sàpiga de números i que ajudés a la gestió de la cooperativa, i pensen amb la Rosa Albà, una persona jove de 21 anys, amb iniciativa i del mateix poble; va estudiar ADE i actualment està estudiant un màster de fiscalitat a la UOC. Actualment es troba a l'atur.

Els tres doncs, s'ajunten i creen una cooperativa de treball associat, sense afany de lucre, l'objecte de la qual serà el desenvolupem activitats econòmiques i projectes sociolaborals per millorar la qualitat de vida de les persones amb risc d'exclusió social, oferint serveis de qualitat i amb valor social. Per tant, es tracta d'un centre de treball especial. Es promourà la participació dels treballadors gràcies a un sistema cooperatiu que permet reforçar el seu sentiment de pertinença, d'implicació i responsabilitat. Creuen però que serà de vital importància la implicació i col·laboració en xarxa d'altres agents socials i econòmics del territori.

Dades de l'empresa:

- Cooperativa **SOM-HI SCCL, d'iniciativa social.**
- **Data de constitució:** 01/04/2019
- **Data d'inscripció al registre de cooperatives:** 01/05/2019. Fins a aquesta data, la societat va afegir a la denominació provisional els mots "en constitució".
- Cooperativa de primer grau. De treball associat i de responsabilitat limitada.
- **Domicili social:** carrer San Josep, 20 08732 La Granada del Penedès

- **Objecte social:** La inserció laboral de les persones amb discapacitat mental i el cooperativisme amb altres entitats del territori.
L'objectiu de Som-hi no és guanyar diners amb la venda d'un servei o producte, com una empresa tradicional, sinó aconseguir millorar la qualitat de vida dels seus treballadors especials. El que ofereix Som-hi, com a empresa, al públic en general, són serveis de jardineria.
- **Activitats:**
 - Jardineria integral: Neteja i manteniment de parcs i zones verdes, serveis extraordinaris de poda, segues, sistemes de rec, tractaments fitosanitaris, disseny i plantació de nous jardins, elaboració d'inventaris i mapes verds...
 - recollida de residus orgànics...
 - Recuperació i condicionament d'espais naturals
 - Neteja, manteniment i gestió d'espais públics o privats.
- **Àmbit territorial:** Comarca de l'Alt Penedès, Anoia, Baix Penedès i Garraf.
- **Tipus de socis:**
 - Socis treballadors o soci comú (fundadors):**
 - Joan Capdevila- aportació inicial al capital social obligatòria: 1000€ i voluntària de 2000 amb dret de reemborsament en cas de baixa. Desemborsament del 100% del capital en el moment inicial.
 - Jordi Mallofré- aportació inicial al capital social 1000€. Desemborsament del 100% del capital social.
 - Rosa Albà- aportació inicial al capital social 1000€ capitalització de l'atur. Desemborsament 100% del capital social.
 - Socis treballadors (incorporats un cop constituïda):**
 - Manel Capdevila. Aportació inicial al capital social 1000€, desemborsament del 25%, la resta en quotes trimestrals de 250€ tal i com queda establert en els estatuts.
 - Laura Mallofré. Aportació inicial al capital social 1000€, desemborsament del 25%, la resta en quotes trimestrals de 250€ tal i com queda establert en els estatuts.

Socis col·laboradors : Ajuntament de la Granada del Penedès.

El seu balanç inicial és el següent:

Balanç Inicial 01/04/2019

ACTIU		PASSIU	
Tresoreria	6000	Capital suscrit cooperatiu: ap. Obligatòries	5000
Desemborsaments exigits s/capital	1500	Capital suscrit cooperatiu: ap. voluntàries	2500

Procés de Creació:

1. Quins passos han de seguir per constituir la Cooperativa de treball associat:

Els passos que hauran de seguir en Joan Capdevila, Jordi Mallofré i la Rosa Albà per a constituir la cooperativa són:

- Redactar els estatuts socials (Art. 11 de la Llei de cooperatives).
- Celebrar l'assemblea constitutiva
- Obtindre d'un notari l'escriptura pública
- Dipositar el capital social en una entitat financera, que aquest serà d'un mínim de 3.000€, que han d'estar totalment desemborsats. L'entitat financera emetrà una certificació que caldrà aportar el dia de la cita amb el notari. Si el capital és superior als 3.000€, la part que superi aquesta quantitat es pot desemborsar parcialment; en aquest cas els estatuts han d'indicar com es faran els desemborsaments.
- Sol·licitud del Número d'Identificació Fiscal (NIF) a l'Agència Tributària.
- Liquidació de l'Impost de transmissions patrimonials i actes jurídics documentats en l'Oficina liquidadora del Departament de la Vicepresidència i d'Economia i Hisenda.

Un cop disposen de tot l'anterior hauran de:

1. Sol·licitar la certificació negativa de denominació social al Registre Central de Cooperatives de la Direcció General d'Economia Social i Cooperativa i Treball Autònom on adjuntaran la documentació següent:

- a) Còpia autèntica de l'escriptura de constitució de la cooperativa. La còpia autèntica és una reproducció de l'escriptura matriu que es queda el notari.
- b) Codi d'identificació Fiscal (CIF).
- c) Certificació de l'autoliquidació de l'impost de transmissions i actes jurídics documentats.

2. Baixar i omplir els formularis corresponents.

3. Un cop disposeu de tota la informació i tota la documentació requerida, realitzarem la tramitació definitiva que acabarà amb la inscripció al Registre de societats cooperatives.

Taxes a la creació d'una cooperativa:

En aplicació de l'article 54 de la Llei 5/2012, del 20 de març, de mesures fiscals, financeres i administratives i de creació de l'impost sobre les estades en establiments turístics, a partir del 23 de juny de 2012, els serveis prestats per la Direcció General d'Economia Social, el Tercer Sector, les Cooperatives i l'Autoempresa impliquen el pagament previ d'una taxa.

Els fets imposables i les taxes a aplicar són, d'acord amb la Llei de pressupostos per al 2019: Inscripció de constitució de cooperatives: 66 €

Altres tràmits relacionats amb la posada en funcionament:

Al marge de tràmits específics que s'hagin de fer en funció de l'activitat que desenvolupada, per totes les activitats cal de tramitar abans de la seva posada en marxa:

- Alta en el cens d'empresaris a l'Agència Tributària (model 036).
- Sol·licitud d'afiliació i número de la Seguretat Social; Alta en el règim de la Seguretat Social i inscripció de l'empresa i alta dels treballadors. Tots aquests tràmits s'han de fer en la Tresoreria de la Seguretat Social.

Hauran, a més, de portar legalitzats, en la forma que reglamentàriament es determini, en ordre i al dia, **els llibres següents:**

- a) El llibre de socis i llurs aportacions socials. El llibre ha d'especificar la identificació dels socis, els diferents tipus de socis i, si escau, les seccions a què pertanyen, juntament amb la data d'admissió i de baixa. Pel que fa a les aportacions al capital social, n'ha de fer constar, almenys, la naturalesa, les successives transmissions, l'actualització i el reemborsament.
- b) El llibre o llibres d'actes de l'assemblea general, del consell rector i, si escau, de les assemblees preparatòries o de secció i dels altres òrgans col·legiats que tinguin la cooperativa.
- c) El llibre d'inventaris, de balanços i el llibre diari.
- d) Tot altre llibre que els sigui imposat per altres disposicions legals.

Les cooperatives poden presentar els llibres al Registre de Cooperatives per mitjans electrònics, en els termes que s'estableixin per reglament.

Obligacions fiscals d'inici d'activitat:

- **Alta en el cens d'empresaris, professionals i retenidors i Sol·licitud del Número d'Identificació Fiscal** (NIF) a l'Agència Tributària (model 036)

Aquest model serveix, a més d'indicar les dades identificatives de l'activitat, per a comunicar, optar o renunciar als règims i obligacions tributàries respecte de l'IRPF, IS i de l'IVA i d'altres segons correspongui, sol·licitar la inclusió en determinats registres com el Registre d'operadors intracomunitaris (ROI), el Registre de Grans Empreses i el Registre de Devolució Mensual (REDONI'M), entre d'altres.

Hauran d'aportar, perquè AEAT els assigni el **NIF provisional**, l'acord de voluntats. L'acord de voluntats ha de recollir: Denominació social i anagrama si n'hi hagués, Forma jurídica, Domicili fiscal i social, Objecte social, Data de tancament de l'exercici social, Xifra de capital social prevista, NIF socis fundadors, domicili fiscal i % participació, Identificació i firma dels administradors i/o representants de la societat.

Per assignar el **NIF definitiu** que es presentarà, al costat del **model 036**, la següent documentació: Original i fotocòpia de l'escriptura pública o document fefaent de constitució i dels estatuts socials, Certificat d'inscripció en el registre públic de cooperatives i Fotocòpia del NIF del representant de la societat (el que firmi la declaració censal) i original i fotocòpia del document que acrediti la capacitat de representació.

- **Liquidació de l'Impost de transmissions patrimonials i actes jurídics documentats** (model 600) en l'Oficina liquidadora del Departament de la Vicepresidència i d'Economia i Hisenda. D'acord amb l'art. 19.1.1 TRLITPAJD, constitueix el fet imposable de les operacions societàries la constitució de societats, l'augment i la disminució de capital social i la dissolució de societats. La base imposable serà les aportacions dels socis al capital social d'acord amb l'art. 25.1 TRLITPAJD i el tipus de gravamen és de l'1%; per tant, la quota és de 30 euros (art. 26 TRLITPAJD). Ara bé, d'acord amb l'art. 45.I.C)15º TRLITPAJD, gaudiran d'exempció les cooperatives a les que se li aplica el règim fiscal de la Lli 20/1990.
- **Alta a l'Impost sobre Activitats Econòmiques** (model 840). Segons el TRLRHL (art. 78 i 81), el fet imposable de l'IAE està constituït per l'exercici d'activitats empresarials, professionals o artístiques, dins del territori nacional, tant si s'exerceixen en local determinat com si no. D'acord amb el principi de territorialitat, l'impost és aplicat per l'ajuntament del municipi en el qual estigui situat el local on s'exerceixi l'activitat empresarial, es a dir, a l'Ajuntament de La Granada del Penedès.

Ara bé, d'acord amb l'art. 82 TRLRHL, estaran exempts les persones jurídiques sotmeses a l'IS, entitats de l'article 35.4 de l'LGT i contribuents per l'IRNR que operin a Espanya mitjançant establiment permanent que tinguin un import net del volum de negoci inferior a un milió d'euros.

Tot i així, l'art. 88 TRLRHL estableix que les cooperatives creades d'acord amb la Llei 20/1990, de 19 de desembre. tenen una bonificació del 95% en l'impost.

OBLIGACIONS FISCALLS	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Model 036: Declaració Censal. d'alta, modificar o donar de baixa alguna de les obligacions fiscals o qualsevol altra dada amb implicacions fiscals.												
Model 840: Impost sobre activitats econòmiques . Tribut local. Bonificació 95%.												
Model 303: Impost sobre el Valor afegit. Autoliquidació trimestral d'IVA	X			X			X			X		
Model 390: Impost sobre el Valor Afegit. Resum Anual.	X											
Model 347: Declaració informativa d'operacions amb tercers (subvencions, proveïdors i/o clients) superiors a 3.005,06 €.			X									
Model 115: IRPF Lloguers. Retencions a compte sobre pagaments fets en concepte de Lloguers.	X			X			X			X		
Model 180: Resum anual de retencions sobre rendiments d'arrendaments	X											
Model 111: IRPF Retencions a compte sobre pagaments fets en concepte de sous, retribucions a col.laboradors, professionals autònoms.	X			X			X			X		
Model 190: Resum anual de retencions sobre rendiments del treball, activitats professionals i altres.	X											
Model 182: Declaració de donatius rebuts												
Model 200: Declaració d'impost de societats							X					
Model 202: pagaments a compte impost societats.				X						X		X
ITP i AJD . Impost de Transmissions patrimonials												
Model 349: Declaració informativa. Declaració recapitulativa d'operacions intracomunitàries.	X											

Font: Elaboració pròpia

2. CNAEs i epígrafs de l'IAE en que s'ha de donar d'alta per a les activitats que volen realitzar.

Activitats CNAE: ⁸ 8130: Serveis de jardineria
8129: Altres activitats de neteja
3811: Recollida de residus no peril·losos.
4312: Preparació de terrenys.

Activitats Epígrafs IAE: ⁹

911. Secció 1⁰- Activitat empresarial. "Serveis agrícoles i ramaders". Dins d'aquest epígraf s'inclou:

- Neteja i manteniment de jardins, parcs i zones verdes d'espais privats.
- Neteja, manteniment i gestió d'espais públics, jardins, parcs i zones verdes.
- Recuperació i condicionament d'espais naturals.
- Disseny i plantació de nous jardins, elaboració d'inventaris i mapes verds.
- Manteniment, poda, segues, sistemes de rec en espais privats i públics.

921. Secció 1⁰- Activitat empresarial. "Serveis de sanejament de vies públiques".

Dins d'aquest epígraf s'inclou:

- Recollida de residus orgànics de la neteja de jardins.

3. La cooperativa vol saber si es pot considerar cooperativa especialment protegida.

D'acord amb l'art. 8 Llei 20/1990 de cooperatives, per a poder considerar-se cooperativa especialment protegida i acollir-se als seus beneficis fiscals, cal que es compleixin els següents requisits:

1. Que associïn a persones físiques que prestin el seu treball personal a la cooperativa per produir en comú béns i serveis per a tercers.
2. Que l'import mitjà de les seves retribucions totals efectivament meritades, inclosos els avançaments i les quantitats exigibles en concepte de retorns cooperatius no excedeixin del 200% de la mitjana de les retribucions normals en el mateix sector d'activitat, que haurien hagut de percebre si la seva

⁸ El R. D. 475/2007 de 13 d'abril (BOE 28 d'abril), Classificació Nacional d'Activitats Econòmiques.

⁹ El Reial Decret Legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, pel que s'aproven les tarifes i la instrucció de l'Impost sobre Activitats Econòmiques.

situació respecte a la cooperativa hagués estat la de treballadors per compte aliè.

3. Que el nombre de treballadors assalariats amb contracte per temps indefinit no excedeixi del 10% del total dels seus socis. No obstant això, si el nombre de socis és inferior a 10, podrà contractar-se un treballador assalariat.

El càlcul d'aquest percentatge es realitzarà en funció del nombre de socis i treballadors assalariats existents a la cooperativa durant l'exercici econòmic, en proporció a la seva permanència efectiva en la mateixa.

La cooperativa podrà emprar treballadors per compte d'altri de qualsevol altra forma de contractació, sense perdre la seva condició d'especialment protegida, sempre que el nombre de jornades legals realitzades per aquests treballadors durant l'exercici econòmic no superi el 20% del total de jornades legals de treball realitzades pels socis.

Per al còmput d'aquests percentatges no es prendran en consideració:

- a) Els treballadors amb contracte de treball en pràctiques, per a la formació en el treball o sota qualsevol altra fórmula establerta per a la inserció laboral de joves.
- b) Els socis en situació de suspensió o excedència i els treballadors que els substitueixin.
- c) Els treballadors assalariats que una cooperativa hagi de contractar per temps indefinit en compliment del que disposa l'article 44 de la Llei 8/1980, de 10 de març, de l'Estatut dels Treballadors, en els casos expressament autoritzats.
- d) Els socis en situació de prova.

A efectes fiscals, s'assimila a les cooperatives de treball associat qualsevol altra que, d'acord amb els seus estatuts, adopti la forma de treball associat, resultant-aplicables les disposicions corresponents a aquesta classe de cooperatives.

Ara bé, en l'art. 13 de l'esmentada llei regula les **causes per les quals la cooperativa pot perdre la condició d'especialment protegida**, i són les següents:

- 1. No efectuar les dotacions al Fons de Reserva Obligatori i al d'Educació i Promoció, en els supòsits, condicions i per la quantia exigida en les disposicions cooperatives.
- 2. Repartir entre els socis els Fons de Reserva que tinguin caràcter de irrepartibles durant tota la vida de la societat i l'actiu sobrant en el moment de la seva liquidació.
- 3. Aplicar quantitats de Fons d'Educació i Promoció a finalitats diferents de les previstes per la Llei.
- 4. Incomplir les normes reguladores de la destinació del resultat de la regularització del balanç de la cooperativa o de l'actualització de les aportacions dels socis al capital social.
- 5. Retribuir les aportacions dels socis o associats al capital social amb interessos superiors als màxims autoritzats en les normes legals o superar aquests límits en l'abonament d'interessos per demora en el supòsit de reemborsament de les

aportacions o pels retorns cooperatius meritats i no repartits per incorporar-se a un Fons Especial constituït per acord de l'Assemblea general.

6. Quan els retorns socials foren acreditats als socis en proporció diferent als lliuraments, activitats o serveis realitzats amb la cooperativa o siguin distribuïts a tercers no socis.

7. No imputar les pèrdues de l'exercici econòmic o imputar-vulnerant les normes establertes en la Llei, els Estatuts o els acords de l'Assemblea general.

8. Quan les aportacions al capital social dels socis o associats excedeixin els límits legals autoritzats.

9. Participació de la cooperativa, en quantia superior a l'10 per 100, en el capital social d'entitats no cooperatives. No obstant això, aquesta participació pot arribar al 40 per 100 quan es tracti d'entitats que realitzen activitats preparatòries, complementàries o subordinades a les de la mateixa cooperativa.

El conjunt d'aquestes participacions no podrà superar el 50 per 100 dels recursos propis de la cooperativa.

El Ministeri d'Economia i Hisenda pot autoritzar participacions superiors, sense pèrdua de la condició de cooperativa fiscalment protegida, en aquells casos en què es justifiqui que aquesta participació coadjuva al millor compliment dels fins socials cooperatius i no suposa una vulneració dels principis fonamentals de actuació d'aquestes entitats.

10. La realització d'operacions cooperativitzades amb tercers no socis, fora dels casos permesos en les lleis, així com l'incompliment de les normes sobre comptabilització separada d'aquestes operacions i destinació al Fons de Reserva Obligatori dels resultats obtinguts en la realització.

Cap cooperativa, sigui quina sigui la classe, podrà realitzar un volum d'operacions amb tercers no socis superior al 50 per cent del total de les de la cooperativa, sense perdre la condició de cooperativa fiscalment protegida.

A l'efecte de l'aplicació del límit establert en el paràgraf anterior, s'assimilen a les operacions amb socis els ingressos obtinguts per les seccions de crèdit de les cooperatives procedents de cooperatives de crèdit, inversions en fons públics i en valors emesos per empreses públiques. .

11. A l'ocupació de treballadors assalariats en nombre superior a l'autoritzat en les normes legals per aquelles cooperatives respecte de les quals existeixi tal limitació.

12. L'existència d'un nombre de socis inferior al previst en les normes legals, sense que es restableixi en un termini de sis mesos.

13. La reducció del capital social a una quantitat inferior a la xifra mínima establerta estatutàriament, sense que es restableixi en el termini de sis mesos.

14. La paralització de l'activitat cooperativitzada o la inactivitat dels òrgans socials durant dos anys, sense causa justificada.

15. La conclusió de l'empresa que constitueix el seu objecte o la impossibilitat manifesta de desenvolupar l'activitat cooperativitzada.

16. La manca d'auditoria externa en els casos assenyalats en les normes legals.

4. Alta a la Seguretat Social

Un cop decidit que tots els socis treballadors estaran dins el Règim General de la Seguretat social. L'empresa s'haurà d'adreçar a l'oficina de la Tresoreria de la Seguretat Social que correspongui al domicili de l'empresa i sol·licitar la inscripció de l'empresa a la Seguretat Social on se li assignarà un codi compte de cotització tal i com estableix el RD 84/1996, de 26 de gener (*Art. 8 del Reglamento General sobre inscripción de las empresas y afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de trabajadores en la Seguridad Social*).

Aquest codi permetrà que les persones sòcies treballadores de la cooperativa quedin excloses de cotitzar al Fons de Garantia Salarial (FOGASA). La cooperativa ha de donar d'alta a totes les persones sòcies treballadores, amb l'exclusió de cotitzar al FOGASA, en el CCC assignat a les persones sòcies treballadores, sense que sigui necessari formalitzar cap mena de contracte laboral entre aquestes i la cooperativa.

En cas que la cooperativa disposés d'un altre centre de treball en una altra província, haurà de demanar un altre CCC, és a dir, cal un CCC per cada província on hi hagi centre de treball.

Si la cooperativa té persones treballadores contractades no sòcies, ha de demanar un nou CCC, sense cap exclusió de cotització, i cal donar d'alta a cadascuna de les persones treballadores no sòcies de la cooperativa.

Si algun dels socis treballadors fos la primera vegada que treballa, s'haurà d'afiliar.

La cooperativa es podrà acollir a diversos ajuts, subvencions i bonificacions en les quotes empresarials de la seguretat social per a la contractació de determinats perfils de treballadors:

- Persones amb discapacitat.
- Persones en risc d'exclusió social o destinatàries de la renda mínima d'inserció.
- Persones majors de 45 anys en situació d'atur.
- Joves de 16 a 30 anys en situació d'atur.
- Dones i víctimes de la violència masclista.
- Bonificacions de quotes per la transformació de contractes en pràctiques, de relleu i de substitució en indefinits.
- Víctimes del terrorisme.

5. Un dels socis, la Rosa Albà, es trobava a l'atur i el capitalitza en la modalitat de pagament únic per un import de 5.500€ per la seva incorporació/creació de la cooperativa. La capitalització correspon als 5 mesos que hauria d'haver rebut la prestació d'atur i vols saber quina implicació tindrà a la seva renda.

De conformitat amb el que disposa l'art.7.n) de LIRPF estaran exemptes de l'impost:

"Les prestacions per atur reconegudes per la respectiva entitat gestora quan es percebin en la modalitat de pagament únic establerta en el Reial Decret 1044/1985, De 19 de juny, pel qual es regula l'abonament de la prestació per desocupació en la modalitat de pagament únic, amb el límit de 15.500 euros, sempre que les quantitats percebudes es destinin a les finalitats i en els casos que preveu l'esmentada norma.

El límit establert en el paràgraf anterior no s'aplica en el cas de prestacions per desocupació percebudes per treballadors que siguin persones amb discapacitat que

es converteixin en treballadors autònoms, en els termes de l'article 31 de la Llei 50/1998, de 30 de desembre, de Mesures fiscals, administratives i de l'ordre social.

L'exempció que preveu el paràgraf primer estarà condicionada al manteniment de l'acció o participació durant el termini de cinc anys, en el cas que el contribuent s'hagi integrat en societats laborals o cooperatives de treball associat, o al manteniment, durant el mateix termini, de l'activitat, en el cas del treballador autònom ".

En relació amb la imputació temporal de la prestació per desocupació, l'article 14.2 c) LIRPF estableix el següent:

"La prestació per desocupació percebuda en la modalitat de pagament únic d'acord amb el que estableix la normativa laboral podrà imputar-se en cadascun dels períodes impositius en què, si no hi ha hagut pagament únic, s'hauria tingut dret a la prestació. Aquesta imputació s'efectuarà en proporció al temps que en cada període impositiu s'hagués tingut dret a la prestació si no hi ha hagut pagament únic. "

D'acord amb el que disposa l'esmentat article, la Rosa es podrà imputar a aquest any la quantitat que correspongui imputar en proporció al temps que en aquest període impositiu hagués tingut dret de no haver optat a la modalitat de pagament únic, aplicant-se l'exempció.

6. Per a poder desenvolupar l'activitat, necessitaran d'un local/magatzem. Un dels socis disposa d'un local de la seva propietat i que el lloga a la cooperativa per a un valor de 300€ mensuals, sent aquest el preu de mercat.

En el cas que vulgueu desenvolupar la vostra activitat en un local o establiment, cal que comproveu prèviament si l'activitat és compatible amb els usos urbanístics determinats en el pla d'usos del municipi on la vulgueu dur a terme.

Un cop que heu comprovat que l'activitat s'hi pot dur a terme, cal que sol·liciteu la **llicència municipal a l'ajuntament**. Si hi heu de realitzar obres, haureu de demanar-hi també la **llicència d'obres corresponent**.

Un tràmit relacionat amb el centre de treball és la **Comunicació d'obertura d'un centre de treball o represa d'activitats**. Les empreses amb treballadors/ores a càrrec que procedeixin a l'obertura d'un centre de treball o reprenquin les activitats després d'alteracions, ampliacions o transformacions importants, han de comunicar-ho a les Oficines de Gestió Empresarial.

D'altra banda, les empreses ja **NO estan obligades** a legalitzar i tenir un **llibre de visites** a cada centre de treball d'acord amb el que estableix la Llei 23/2015, de 21 de juliol, Ordenadora de la Inspecció de Treball i Seguretat Social.

D'acord amb l'art. 18.2 LIS, per aplicar la valoració de determinades operacions per preus de mercat és necessària l'existència de vinculació entre les parts que intervenen en l'operació. A aquests efectes es consideren persones o entitats vinculades, entre altres una entitat i els seus socis o partícips. Ara bé, en aquesta relació la vinculació apareix quan el percentatge de participació posseït és igual o superior al 25%. Per sota d'aquestes participacions les relacions entre l'entitat i els seus socis o partícips es consideren com no vinculades a tots els efectes.

Les operacions entre una cooperativa i els seus socis en el desenvolupament dels seus fins socials es computen pel seu valor de mercat, tal i com estableix l'art. 15 Llei 20/1990 de cooperatives, amb determinades excepcions. Es tracta d'una norma de valoració imperativa, de manera que els socis han d'ajustar els seus resultats comptables als que hagueren resultat d'operar a preus de mercat quan hagin de determinar-ne les bases imposables.

Per tant, en aquest cas, el preu d'adquisició de la prestació de servei de lloguer de 300€ correspon amb el valor de mercat, no havent de realitzar cap ajustament fiscal en l'IS.

Operacions inicials no habituals:

1. La cooperativa rep una subvenció per import de 40.000€ de l'ajuntament destinada a finançar les despeses de constitució de l'entitat. Les despeses formen part de l'immobilitzat de la cooperativa.

En quan a l'IVA, d'acord amb l'art. 4 LIVA, estan subjectes els lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzades en l'àmbit especial de l'Impost per empresaris o professionals a títol oneros, amb caràcter habitual o ocasional, en el desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional.

L'article 102 de LIVA disposa l'aplicació de la regla de prorrata quan el subjecte passiu, en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional, efectui conjuntament lliuraments de béns o prestacions de serveis que originin el dret a la deducció i altres operacions d'anàloga naturalesa que no habilitin per a l'exercici de l'esmentat dret. Així mateix, s'aplicarà la regla de prorrata quan el subjecte passiu percebi subvencions que, d'acord amb l'article 78.2.3º LIVA, no integrin la base imposable, sempre que les mateixes es destinin a finançar activitats empresarials o professionals de l' subjecte passiu.

Per altra banda, l'article 104.2.2º LIVA, per al càlcul del percentatge de prorrata general es computarà en el denominador, l'import total, determinat per a l'any natural, dels lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzades per el subjecte passiu en el desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional o, si s'escau, en el sector diferenciat que correspongui, incloses aquelles que no originin el dret a deduir, incrementat en l'import total de les subvencions que, d'acord amb el que disposa en l'article 78.dos.3º de la Llei, no integrin la base imposable, sempre que les mateixes es destinin a finançar activitats empresarials o professionals de subjecte passiu. Les referides subvencions s'inclouran en el denominador de la prorrata en l'exercici en què es perceben efectivament, **llevat de les de capital**, que s'imputaran a la forma en què s'indica en el paràgraf següent. No s'inclouran les citades subvencions en la mesura que estiguin relacionades amb les operacions exemptes o no subjectes que originin el dret a la deducció.

Les subvencions de capital s'inclouran en el denominador de la prorrata, si bé es poden imputar per cinquenes parts en l'exercici en el qual s'hagin percebut i en els quatre següents. No obstant això, les subvencions de capital concedides per finançar la compra de determinats béns o serveis, adquirits en virtut d'operacions subjectes i no exemptes de l'impost, minoren exclusivament l'import de la deducció de les quotes suportades o satisfetes per aquestes operacions, en la mateixa mesura en què hagin contribuït al seu finançament.

En el cas de les subvencions de capital, considerant com a tals a les subvencions que tenen com a finalitat el finançament de l'immobilitzat o capital fix de l'empresari o professional, ha de determinar-se si la concessió de la mateixa està condicionada a la realització d'inversions concretes l'import hagi de justificar-se davant qui concedeix la subvenció o no és així.

En el primer cas, cal entendre que ens trobem davant subvencions de capital destinades a finançar determinats béns i serveis, de manera que, si l'adquisició dels mateixos està subjecta i no exempta de l'Impost, l'efecte de la seva percepció serà la limitació directa del dret a la deducció de les quotes suportades en l'adquisició.

En el segon cas, si la concessió de la subvenció no està condicionada a cap inversió concreta a realitzar, llavors la mateixa s'inclourà en el denominador del percentatge de prorrata en els termes assenyalats, encara que si es tracta d'una subvenció de capital es podrà optar per computar per cinquenes parts en l'any de la seva percepció i en els 4 següents.

Finalment, si la subvenció és de **capital**, caldrà imputar-la a ingressos de l'exercici en la **mateixa proporció que l'amortització** del bé o béns d'immobilitzat que està finançant. Per exemple, si s'ha utilitzat per a la compra d'uns ordinadors, que s'amortitzen habitualment a un 25% anual, la subvenció s'haurà de considerar ingrès de l'exercici també a raó d'un 25% anual.

En el nostre cas, la subvenció concedida es per a finançar les despeses de constitució de l'entitat, despeses que es comptabilitzaran en el grup 20 del Pla General de Comptabilitat i formaran part de l'immobilitzat de l'empresa sembla que cal concloure que es tracta de "Subvencions de capital" per tenir per finalitat el finançament de l'immobilitzat o capital fix de l'empresari, en el cas, s'inclourà en el denominador del percentatge de prorrata en l'exercici en què es percebi, encara que podrà optar per computar per cinquenes parts en l'any de la seva percepció i en els 4 següents.¹⁰

2. En el seu primer contracte de prestació de serveis que realitzen al propi ajuntament de La Granada per tenir cura de les zones verdes i enjardinades del municipi així com també la realització d'un nou disseny i plantació d'una zona enjardinada al parc de la Plaça nova. Tipus d'IVA a aplicar en les operacions:

L'article 90.1 LIVA, estableix que l'Impost sobre el Valor Afegit s'exigirà el tipus impositiu del 21 per cent, excepte el que preveu l'article 91 següent.

S'aplicarà el tipus reduït del 10% (art. 91.U.1.9º LIVA) als lliuraments, adquisicions intracomunitàries i importacions dels següents béns: "les flors, les plantes vives de caràcter ornamental, així com les llavors, bulbs, esqueixos i altres productes d'origen exclusivament vegetal susceptibles de ser utilitzats en seva obtenció".

Quan en una mateixa operació i per preu únic es lliurin béns o es prestin serveis de diversa naturalesa, la base imposable corresponent a cada un d'ells es determinarà en proporció al valor de mercat dels béns lliurats o dels serveis prestats.

¹⁰ Consulta 1763-03, art.4, 102 i 104 LIVA

El que disposa el paràgraf anterior no s'aplica quan aquests béns o serveis constitueixin l'objecte de prestacions accessòries d'una altra principal subjecta a l'Impost (art. 79.2 LIVA).

Per tant, la base imposable en aquest cas estarà constituïda per l'import total de la contraprestació, incloses les quantitats corresponents als serveis de jardineria que tinguin caràcter d'accessori, així com les quantitats corresponents a transport, etc.

El tipus impositiu aplicable als serveis de jardineria, en els casos en què aquests serveis es prestin aïlladament i en els casos en què tot i ser efectuats conjuntament amb lliuraments de plantes vives de caràcter ornamental no tinguin aquests serveis caràcter accessori d'aquest lliurament per tenir una entitat pròpia, serà el general del 21 per cent.

La determinació de quan una prestació de serveis de jardineria té o no caràcter accessori a un lliurament de plantes vives de caràcter ornamental s'ha d'efectuar cas per cas, tenint en compte les circumstàncies concretes que concorren en cada un d'ells.

A aquests efectes, el Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees afirma que una **prestació ha de ser considerada accessòria** d'una prestació principal **quan no constitueix per a la clientela una fi en si**, sinó el dret de gaudir en les millors condicions del servei principal del prestador (sentència del 22 d'octubre de 1998, Madgett i Baldwin, assumptes acumulats C-308/96 i C-94/97).

Si en el desenvolupament d'una mateixa actuació empresarial efectuada per un únic destinatari (per exemple, el disseny i construcció d'un jardí amb subministrament de les plantes vives necessàries per al mateix), es realitza un lliurament de plantes vives de caràcter ornamental a la qual correspongui aplicar el tipus reduït i una prestació de serveis de jardineria a la qual correspongui aplicar el tipus general per no tenir aquests serveis caràcter accessori de la referida lliurament, la determinació de la base imposable que ha de ser gravada a cada tipus s'efectuarà de la següent manera:

- si s'haguessin acordat contraprestacions específiques i separades per al lliurament i per als serveis, la base imposable de cadascuna d'elles estarà constituïda per l'import total de la contraprestació fixada per a aquesta, d'acord amb el que disposa l'article 78 de LIVA.

- si s'hagués acordat una contraprestació única que compregués a ambdues (lliurament i serveis), s'ha de determinar, en proporció a la valor de mercat dels béns lliurats i dels serveis prestats, quina part d'aquesta contraprestació única i, per tant, de base imposable, correspon al lliurament de béns gravada al tipus del 10 per cent, i quina part correspon a la prestació de serveis gravada al tipus del 21 per cent, tal com disposa l'article 79.dos de LIVA.¹¹

3. Tipus de retenció aplicable a les retribucions dels socis treballadors pel seu treball en la cooperativa com a bestretes laborals.

L'article 80.1 de la Llei 27/1999, de 16 de juliol, de Cooperatives, defineix les cooperatives de treball associat com aquelles que "tenen per objecte proporcionar

¹¹ Llei 37/1992 de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit, art. 90; 91-u-1-9º; 78-u i dos-1º; 79-dos i Consulta Tributària 1546-02 de 14-10-2002

als seus socis llocs de treball, mitjançant el seu esforç personal i directe, a temps parcial o complet, a través de l'organització en comú de la producció de béns o serveis per a tercers ". Al seu torn, l'apartat 4 del mateix article determina que "els socis treballadors tenen dret a percebre periòdicament, en termini no superior a un mes, percepcions a compte dels excedents de la cooperativa denominats avançaments societaris que no tenen la consideració de salari, segons la seva participació en l'activitat cooperativitzada ".

D'altra banda, l'article 28.1 de la Llei 20/1990, de 19 de desembre, de règim fiscal de les cooperatives, estableix el següent: "Les societats cooperatives estan obligades a practicar als seus socis i als tercers les retencions que procedeixen d'acord amb l'ordenament vigent.

En particular, en el supòsit de socis de cooperatives de treball associat o de socis de treball de qualsevol altra cooperativa, es distingiran els rendiments que procedeixin de la feina personal dels corresponents al capital mobiliari, considerant rendiments de la feina l'import de les bestretes laborals, en quantia no superior a les retribucions normals a la zona per al sector d'activitat corresponent ".

Són rendiments del treball les percepcions o bestretes laborals a compte dels socis de treball de qualsevol cooperativa, i dels socis de les de treball associat no derivades de la seva condició de soci.¹²

La qualificació com a rendiments del treball personal de l'import de les bestretes laborals (en la quantia que no supera les retribucions normals a la zona per al sector d'activitat corresponent) comporta que el tipus de retenció es determina d'acord amb el procediment general que regula l'article 82 i següents del RIRPF (Reial Decret 439/2007, de 30 de març).

Així també, d'acord amb l'art. 86.2 RIRPF, no serà d'aplicació el tipus mínim del 15% de retenció pels rendiments derivats de relacions laborals de caràcter especial que afectin a persones amb discapacitat.

Així doncs, la relació dels socis de les cooperatives de treball associat tampoc constitueixen una relació laboral especial.¹³

4. La cooperativa realitza un servei gratuït a un dels seus clients per haver-li fet una recomanació. El cost del servei prestat es de 350€.

D'acord amb l'art. 15.e) de la LIS, aquest servei estarà considerat una liberalitat o donatiu, i per tant, no serà considerat com a despesa deduïble fiscalment. En aquest cas, al tractar-se d'una despesa comptabilitzada, caldrà fer un ajust fiscal positiu.

En quan a IVA, la prestació de servei gratuïta sense contraprestació és una operació assimilada a una prestació de serveis que es refereix l'art. 12.3 de LIVA, un supòsit d'autoconsum. I l'operació meritara doncs quan s'efectuï la prestació de servei segons disposa l'art. 75.1.5 de LIVA.

¹² Tribunal Suprem (Contenciós), sec. 1ª, S 31-07-1989, nº 383/1989, rec. 1099/1987 EDJ 18582; Consulta V123/2016 8-1-16.

¹³ Consulta vinculant V2195-13 de 4-07 de 2013

5. A un dels treballadors li posen una multa per excés de velocitat de 200€ mentre conduïa el vehicle de la cooperativa en horari laboral.

Les multes, d'acord amb l'art. 15.c) LIS seran considerades despeses no deduïbles per l'empresa, amb el que caldrà fer un ajust positiu.

6. Rep assessorament d'un advocat laboralista pels serveis prestats per valor de 1500€.

La cooperativa haurà de fer efectiu l'ingrés de la retenció a través del model 111 de retencions i ingressos a compte de l'IRPF en el trimestre corresponent. A més al més de gener de l'any següent, haurà de presentar el resum anual de les retencions e ingressos a compte de l'IRPF.

El percentatge de retencions i ingressos a compte sobre els rendiments d'activitats econòmiques en el cas d'activitats professionals serà del 15% (art. 101.5.a LIRPF).

No obstant, en el cas de contribuents que iniciïn l'exercici d'activitats professionals, el tipus de retenció serà del 7% en el període impositiu d'inici d'activitats i en els dos següents, sempre i quan no haguessin exercit activitat professional alguna en l'any anterior a la data d'inici d'activitats (art.95 RIRPF).

7. La cooperativa percep una indemnització de 3600€ de la companyia d'assegurances par haver patit un robatori a l'oficina.

L'art. 87.3 LIVA estableix que no s'inclouen a la base imposable les quantitats percebudes per raó d'indemnitzacions diferents de les contemplades en l'apartat 2 del mateix, que per a la seva naturalesa i funció no constitueixen contraprestació o compensació dels lliuraments de béns o prestacions d e serveis subjectes a l'impost.

En quan al ingrés, serà considerat un ingrés un ingrés extracooperatiu, d'acord amb l'article 21.3 de la Llei 20/1990, els rendiments obtinguts d'activitats econòmiques o fonts alienes als fins específics de la cooperativa, entre els quals s'entén que han de figurar les indemnitzacions percebudes d'entitats asseguradores per pèrdues sofertes en béns o drets assegurats.

Per tant, la indemnització rebuda d'un contracte d'assegurança per danys en béns o drets assegurats constitueix un ingrés extracooperatiu, tributant al tipus general de l'Impost sobre Societats, segons resulta de l'article 33.2 lletra b) de la Llei de Règim Fiscal de Cooperatives.

8. La cooperativa compra a un empresari francès una màquina trituradora de residus orgànics per a la seva activitat per un import de 20.000€, que arriba a Barcelona el 30 de juny. El transport, per import de 500 €, el realitza una empresa francesa sent aquest per compte de l'empresari francès, el qual subministra el NIF-IVA comunitari.

Pel que a la maquinària, de conformitat amb l'establert en l'article 13 de la LIVA, es tracta d'una adquisició intracomunitària de béns subjecta a l'impost, atès que la mateixa s'efectua a títol onerós per un empresari, sent el transmissor empresari francès. De conformitat amb l'establert en l'article 71 de la LIVA, l'adquisició intracomunitària de béns es considera realitzada al territori d'aplicació de l'impost, atès que en aquest territori es troba el lloc de l'arribada de l'expedició o transport amb destinació a l'adquirent.

Pel que es refereix al servei de transport, no s'entén realitzat al territori d'aplicació de l'impost, al no complir-se la regla general de l'article 69.U de la LIVA, que regula el lloc de realització de les prestacions de serveis. Atès que el destinatari del servei és un empresari, perquè el servei de transport es localitza en el TAI espanyol, l'article 69.U de LIVA exigeix que radiqui al citat territori la seu de la seva activitat econòmica. Per tant, el servei de transport s'entén realitzat en el TAI francès, per un article de la Llei de l'impost francès anàleg al 69 de la LIVA.

9. La cooperativa es planteja adquirir el local on actualment desenvolupen l'activitat per valor de 50.000€ propietat d'un dels socis. Per això sol·licitaran un préstec amb garantia hipotecària a l'entitat financera amb la qual treballen. El valor actual del mercat es de 60.000€.

La transmissió del local, en relació amb l'IVA, d'acord amb l'art. 4 LIVA, estaran subjectes els lliuraments de bens i prestacions de serveis realitzades dins l'àmbit espacial de l'impost per empresaris o professionals a títol onerós, amb caràcter habitual o ocasional en el desenvolupament d'una activitat.

Per tant, a tractar-se d'una transmissió d'un bé entre un particular i una empresa, no estaria subjecta a IVA. La venda del local es tractaria d'una operació que no tributa per l'IVA, sinó per l'impost sobre transmissions patrimonials, ja que es tracta d'una segona o posterior transmissió (art. 7.5 TRLITPAJD).

En quan al préstec, aquest és una operació subjecta a l'IVA, en concepte de prestació de serveis (art. 11.dos.12è. LIVA), i per tant no subjecte a l'ITP. No obstant això, la majoria d'operacions financeres són exemptes d'IVA. Concretament, l'article 20.u.18è.c de la LIVA inclou l'exempció de la concessió de crèdits i préstecs en diners, amb independència de la manera en què s'instrumenti. Per tant, el préstec que la cooperativa demana és una operació exempta de l'IVA.

En el cas del préstec amb garantia hipotecària, quan el negoci principal és el préstec, només es tributa en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses pel concepte de préstec (art.15.1 TRLITPAJD), si el préstec n'està exempt, l'exempció també

afecta, en la modalitat de transmissions patrimonials oneroses, la hipoteca i els altres negocis jurídics de garantia.

Ara bé, Encara que el préstec n'està exempt en la modalitat de TPO de l'ITPAJD, està subjecte i no exempt de l'ITPAJD en la modalitat de quota variable i de quota fixa d'AJD, l'obtenció d'un préstec, ja que constitueix una hipoteca en garantia d'aquest i reuneix tots els requisits que exigeix l'article 31.2 TRLITPAJD, sense que hi sigui aplicable l'exempció de l'article 45.I.B.15 de la TRLITPAJD. Això és així perquè l'exempció dels préstecs no s'estén a la constitució de la hipoteca en la modalitat d'AJD, perquè el fet imposable d'aquesta operació no obeeix al negoci jurídic que documenta, sinó a la seva instrumentació formal.

Per altra banda, l'exempció de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (ITPAJD) per a les cooperatives, ve definida per la Llei 20/1990, de 19 de desembre, sobre Règim fiscal de les cooperatives, a la qual es remet, per aplicar els beneficis en els seus propis termes, el TRLITPAJD, en el seu article 45.I. C. 15.

Els articles 33 i 34 de la Llei 20/1990 estableixen els beneficis fiscals de què gaudeixen aquestes entitats en diversos tributs, entre ells en l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats.

D'acord amb el primer d'ells les cooperatives protegides gaudeixen d'exempció per qualsevol dels conceptes de l'impost que puguin ser d'aplicació, llevat del gravamen que preveu l'article 31.1 del text refós, respecte dels actes, contractes i operacions següents:

- "A) Els actes de constitució, ampliació de capital, fusió i escissió.
- b) La constitució i cancel·lació de préstecs, fins i tot els representats per obligacions.
- c) Les adquisicions de béns i drets que s'integrin en el Fons d'Educació i Promoció per al compliment dels seus fins. ".

Pel que fa al segon dels citats preceptes, l'article 34 estableix les exempcions que corresponen a les **cooperatives especialment protegides**, les quals gaudiran dels mateixos beneficis que les anteriors i a més gaudeixen d'exempció en l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats en les operacions d'adquisició de béns i drets destinats directament a l'acompliment dels seus fins socials i estatutaris.

Així doncs, **d'acord amb l'art. 34 també estaria exempta d'ITP i AJD tant el préstec com l'adquisició del local.**

10. La cooperativa contracta en data 1 de juliol a un treballador amb diversitat funcional i intel·lectual a jornada completa. El tipus de contracte que se li realitza és temporal per obra i servei durant 6 mesos. Un cop acabat el termini decidirà si vol formar part de la cooperativa com a soci treballador. El treballador té una discapacitat del 33%.

D'acord amb l'art. 8.3 Llei 20/1990, per continuar gaudint dels beneficis fiscals com a cooperativa especialment protegida, el nombre de treballadors assalariats amb contracte per temps indefinit no ha d'excedir del 10% del total dels seus socis. No obstant això, si el nombre de socis és inferior a 10, podrà contractar-se un treballador assalariat.

Al tractar-se d'un contracte temporal, el nombre de jornades legals realitzades per aquests treballadors durant l'exercici econòmic no pot superar el 20% del total de jornades legals de treball realitzades pels socis.

El càlcul d'aquest percentatge es realitzarà en funció del nombre de socis i treballadors assalariats existents a la cooperativa durant l'exercici econòmic, en proporció a la seva permanència efectiva en la mateixa.

Així doncs, la cooperativa disposa de 5 socis treballadors, els quals treballen a jornada completa, un total de 40 h/setmanals, el 20% de $40h \times 5$ socis treballadors = 40h/setmanals. Per tant, en aquest cas no perdrà la condició d'especialment protegida, ja que només disposa d'un treballador amb contracte temporal.

A més, al tractar-se d'una persona amb discapacitat, es podrà acollir a les deduccions de l'impost de l'art. 38 LIS que s'expliquen més endavant.

Tancament Exercici comptable i fiscal:

El Pla de Comptes d'una cooperativa s'elaborarà considerant els mateixos criteris que en qualsevol societat mercantil, amb les particularitats indicades a l'Ordre EHA 3360/2010 i al Pla general comptable de 2007 mitjançant la qual s'aproven les normes comptables cooperatives. Així estableix l'art.78.2 de Llei 12/2015 de Cooperatives, que el balanç de les cooperatives pot ser regularitzat en els mateixos termes i amb els mateixos beneficis que s'estableixin per a les societats mercantils.

D'acord amb l'article 120 LIS, els contribuents d'aquest Impost hauran de portar la seva comptabilitat d'acord amb el previst al Codi de Comerç o amb l'establert per les normes per les quals es regeixen. Seguint la Llei 12/2015, en el seu art. 87 estableix que hauran de portar una comptabilitat ordenada i adequada d'acord amb el codi de comerç amb les peculiaritats establertes en la mateixa llei de cooperatives catalanes i les normes per les quals es regeixen.

L'Administració tributària podrà realitzar la comprovació i investigació tributària mitjançant l'examen de la comptabilitat, llibres, correspondència, documentació i justificants concernents als negocis del contribuent, inclosos els programes de comptabilitat i els arxius i suports magnètics. I l'Administració tributària podrà analitzar directament la documentació i els altres elements referits, podent prendre nota per mitjà dels seus agents de les anotacions comptables que s'estimin precises i obtenir còpia al seu càrrec, fins i tot en suports magnètics, de qualsevol de les dades o documents als que es refereix aquest apartat.

A 31 de desembre de 2019 la cooperativa un cop comptabilitzades les operacions abans esmentades i la resta d'operacions habituals de l'empresa, juntament amb les amortitzacions de l'immobilitzat i el recompte d'existències presenta el següent balanç:

Balanç a 31 de desembre 2019

ACTIU		PASSIU	
Actiu no corrent	118.472,50	Patrimoni net	36.158,56
Local o edificis	60.000,00	Capital suscrit cooperatiu: ap. Obligatòries	5.000,00
Maquinària	20.000,00	Capital suscrit cooperatiu: ap. voluntàries	2.500,00
Eines i utilitatge	4.600,00	Reserves Obligatòries	9.198,27
Mobiliari	1.200,00	Resultat de l'exercici	17.856,85
Equips per al procés d'informació	2.800,00	Fons d'educació	1.603,44
Elements de transport	39.000,00	Subvencions i donacions	
AAIM	- 9.127,50		
Actiu corrent	82.788,58	Passiu no corrent	44.121,08
Existències	11.212,09	Deutes a llarg termini	44.121,08
Clients	37.389,68	Passiu corrent	20.350,90
Tresoreria	28.686,81	Deutes a curt termini	8.058,40
Desemborsaments exigits s/capital	5.500,00	Proveïdors	1.500,00
		HP pagaments a compte per IS	5.193,00
		HP creditora per IVA	2.997,00
		HP creditora lloguers i nomines	1.930,50
		Seguretat social creditora	672,00
			-
	201.261,08		201.261,08

Compte de resultats. Determinació de la base imposable per IS.

En el cas de les cooperatives, a més, aquesta comptabilitat haurà d'estar separada tal i com disposa l'art. 16 Llei 20/1990 de cooperatives, per a la determinació de la base imposable es consideraran separadament els resultats cooperatius i els extracooperatius. També en l'art. 79 Llei 12/2015 diferencia els dos tipus de resultats comptables.

La manca de comptabilitat separada de les operacions amb socis i amb tercers és causa de pèrdua del règim fiscal de les cooperatives ¹⁴

La comptabilitat separada de les operacions amb socis i amb tercers sorgeix des del moment en què es realitzen operacions amb tercers, amb independència del percentatge que aquestes representin respecte del total ¹⁵. S'incompleix la norma sobre la comptabilització separada de les operacions realitzades amb tercers no socis, quan la diferenciació entre els resultats cooperatius i extracooperatius es realitza a l'acabar l'exercici, de manera extracomptable. No es tracta de portar dues comptabilitats separades, sinó de distingir de forma clara i inequívoca les operacions amb tercers no socis en comptes o subcomptes diferenciades¹⁶.

La compte de resultats a 31 de desembre és:

Compte de Resultats a 31/12/2019

COOPERATIUS		EXTRACOOPERATIUS	
Ingressos íntegres coop:		Ingressos íntegres extracoop:	
Prestacions de serveis	106.500,00	Prestacions de serveis	23.000,00
Autoconsum bens i serveis	-	Autoconsum bens i serveis	-
Altres ingressos. Subvencions	40.000,00	Altres ingressos. Indemnització	3.600,00
	146.500,00		26.600,00
Despeses fiscalment deuïbles:		Despeses fiscalment deuïbles:	
Compres mercaderies	2.130,00	Compres mercaderies	460,00
Compres mat. Oficina	1.644,00	Compres mat. Oficina	356,00
bestretes laborals	85.500,00	bestretes laborals	9.000,00
Seguretat social	25.920,00	Seguretat social	2.880,00
Arrendaments i cànons	2.219,40	Arrendaments i cànons	480,60
Serveis professionals independents	300,00	Serveis professionals independents	53,28
Altres serveis exteriors	1.000,00	Altres serveis exteriors	177,61
Interès préstec	1.391,69	Interès préstec	301,36
Tributs	1.233,00	Tributs	267,00
amortitzacions	9.127,50	amortitzacions	-
	130.465,59		13.975,85
Total resultats cooperatius	16.034,41	Total resultats extracoop.	12.624,15

Són resultats cooperatius els rendiments determinats el l'art.17 Llei 20/1990 i l'art.79 Llei 12/2015 i són:

1. Els procedents de l'exercici de l'activitat cooperativitzada realitzada amb els propis socis.

¹⁴ Tribunal Suprem (Contenciós), sec. 2a, S 2013.12.20, rec. 2943/2010; Tribunal Suprem (Contenciós), sec. 2a, S 2015.11.04, rec. 1869/2013.

¹⁵ TEAC Resolució 4289/2005 de 27 Setembre 2007

¹⁶ Audiència Nacional (Contenciós), sec. 2ª, S 01-03-2017, nº 109/2017, rec. 540/2014.

2. Les quotes periòdiques satisfetes pels socis.
3. Les subvencions corrents.
4. Les imputacions a l'exercici econòmic de les subvencions de capital en la forma prevista a les normes comptables que siguin aplicables.
5. Els interessos i retorns procedents de la participació de la cooperativa, com a soci o associat, en altres cooperatives.
6. Els ingressos financers procedents de la gestió de la tresoreria ordinària necessària per a la realització de l'activitat cooperativitzada.

Són resultats extracooperatius els rendiments extracooperatius i els increments i disminucions patrimonials a què es refereix l'art.21 Llei 20/1990 i l'art.79 Llei 12/2015, i són:

1. Els procedents de l'exercici de l'activitat cooperativitzada quan fos realitzada amb persones no socis.
2. Els derivats d'inversions o participacions financeres en societats de naturalesa no cooperativa.
3. Els obtinguts d'activitats econòmiques o fonts alienes als fins específics de la cooperativa.

Per a la determinació dels resultats cooperatius o extracooperatius s'han d'imputar als ingressos d'una o altra classe, a més de les despeses específiques necessàries per a la seva obtenció, la part que, segons criteris d'imputació fonamentats, correspongui de les despeses generals de la cooperativa.

Aplicació de l'excedent.

Si el resultat econòmic ha estat positiu, la cooperativa haurà de realitzar **l'aplicació de l'excedent** que consta de dues parts: l'aplicació obligatòria segons el que determina la Llei 12/2015 de cooperatives de Catalunya i l'aplicació de l'excedent restant segons el que estableixin els Estatuts i l'Assemblea General de la cooperativa.

D'acord amb el que disposa l'art. 80 Llei 12/2015, a més de les deduccions de caràcter general i de les regulades expressament per la legislació fiscal, es consideren deduccions específiques per fixar l'excedent net de l'exercici econòmic:

- a) L'import dels béns lliurats pels socis per a la gestió i el funcionament de la cooperativa.
- b) L'import de les bestretes laborals dels socis treballadors i els socis de treball.
- c) Els interessos que es deuen als socis per llurs aportacions al capital social.

L'aplicació dels excedents es realitzarà d'acord amb el que disposa l'art. 81 Llei 12/2015, i serà:

Beneficis cooperatius:

- a) Amb caràcter general, el **20%** al fons de reserva obligatori i el **10%** al fons d'educació i promoció cooperatives.
- b) El **50%** dels excedents procedents de la regularització de balanços al fons de reserva obligatori.

c) **El 100%** dels excedents procedents de les plusvàlues obtingudes **per l'alienació** dels elements de l'immobilitzat material o de l'immobilitzat intangible, segons l'article 79.2.f, al fons de reserva obligatori, amb la limitació del resultat cooperatiu procedent de les plusvàlues de l'exercici.

Beneficis extracooperatius: una vegada deduïdes les pèrdues de qualsevol naturalesa d'exercicis anteriors i abans de la consideració de l'impost sobre societats, s'ha de destinar almenys un **50%** al fons de reserva obligatori.

Al tractar-se a més d'una cooperativa d'iniciativa social han de complir els requisits establerts a l'article 144 de la Llei de cooperatives de Catalunya, que reflecteix les condicions de cooperativa com a entitat sense ànim de lucre. I aquest estableix que els excedents de lliure disposició, un cop ateses les dotacions als fons obligatoris, no es distribueixen entre els socis, sinó que es destinen, mitjançant una reserva estatutària irrepartible, a les activitats pròpies d'aquesta classe de cooperativa, a la qual es poden imputar totes les pèrdues, de conformitat amb allò que estableix aquesta llei.

El règim tributari d'aquest tipus de cooperatives qualificades sense ànim de lucre queden recollides també a la Llei 20/1990 (Llei 27/1999 de 16 de juliol en les disp. Addic. 1ª i 9ª.)

Les condicions suposen més restriccions que a la resta de les cooperatives en aplicar els excedents, tot dotant-se a reserves irrepartibles i a fons obligatoris, retribució màxima de l'interès legal del diner per les aportacions al capital: retribució màxima del 150% del conveni de referència a les persones que treballen a la cooperativa, sigui en condició de socis o no.

La dotació dels excedents cooperatius i extracooperatius a el Fons de Reserva Obligatori (FRO), no incideix en el resultat comptable de la cooperativa, de manera que aquesta minoració a l'hora de determinar la seva base imposable s'ha de fer en la liquidació de l'Impost sobre Societats com ajust extracomptable negatiu.

Les quantitats que les cooperatives destinin obligatòriament a el Fons d'Educació i Promoció (FEP). Art. 18.2 (LRFC). La quantia deduïble de la dotació no podrà excedir en cada exercici econòmic de l'30% dels excedents nets cooperatius d'ell mateix i la deduïbilitat està condicionada a l'incompliment dels requisits de gestió i aplicació de Fons d'Educació i Promoció (FEP) art. 19 (LRFC).

Tradicionalment des del punt de vista comptable, la dotació d'aquest fons s'ha vingut considerant com una aplicació del resultat cooperatiu, pel que a efectes de la seva consideració com minoració de la base imposable de l'Impost sobre Societats, requeriria d'un ajust extracomptable negatiu en la liquidació de la mateixa.

No obstant la doctrina de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC) i la nova orientació de la normativa comptable, tendeixen a considerar la seva comptabilització com una despesa de l'exercici, previ a la determinació del resultat cooperatiu. En aquest cas si la dotació com a despesa comptable compleix amb els límits fiscals, no es requeriria ajust extracomptable algun. Només si la dotació comptable excedeix el límit fiscal, hauria realitzar-se el oportú ajust extracomptable positiu per la part de la dotació que no tingui la consideració de fiscalment deduïble.

Per al fons d'educació es destina el 10% del resultat cooperatiu, un cop deduïdes les pèrdues de qualsevol naturalesa d'exercicis anteriors i abans de la consideració de l'IS.

Així doncs, per calcular aquest fons, fem servir la següent fórmula:

Excedent cooperatiu (EC) abans del registre comptable del fons -0,10 (EC- pèrdues anys anteriors)= EC

$$16034,41 - 0,10 (EC-0)=EC$$

$$16034,41-0,10EC+0=EC$$

$$EC= 16034,41/1,10= 14.576,73€$$

Per tant, la dotació al fons d'educació és de 1457,67€

La dotació al FRO serà: $20\% \times 14.576,74 = 2.915,35€$ dels resultats cooperatius i $50\% \times 12.624,15 = 6.312,07€$ dels resultats extracooperatius. La dotació al FRO és una distribució del resultat des del punt de vista fiscal i es deduïble el 50% com queda explicat en el següent apartat.

Total resultats cooperatius	16.034,41	Total resultats extracoop.	12.624,15
- Dotació Fons d'educació 10%	1.457,67		
Total resultat comptable coop.	14.576,74	Total resultat comptable extracoop.	12.624,15

Diferències temporals i permanents

Cal tenir en compte que caldrà fer un ajustament positiu en quan a la **multa de trànsit** i al **donatiu al client**, d'acord amb el que disposa l'art.15 de la LIS, tal i com ja s'ha fet esment en el punt 4 i 5 dins de l'apartat de les operacions inicials no habituals.

A l'efecte de liquidació, la base imposable corresponent a un o altre tipus de resultats es minorarà en el 50 per 100 de la part dels mateixos que es destini, obligatòriament, al **Fons de Reserva Obligatori**, és a dir, sols és deduïble una part de l'aplicació que la norma substantiva de les cooperatives obliga a destinar a aquest fons.

I en quan al **fons d'educació**, la quantia deduïble de la dotació al fons no podrà excedir en cada exercici econòmic del 30% dels excedents nets del mateix (art. 19.1 Llei 20/1990), la qual cosa es compleix.

Des d'un punt de vista comptable, es destinen necessàriament al fons d'educació i promoció els percentatges dels excedents cooperatius o dels resultats que estableixin els estatuts o fixi l'assemblea general, així com les sancions econòmiques que s'imposin als socis per la cooperativa. La dotació al fons es registra com una despesa comptable, per la qual cosa s'ha de realitzar el corresponent ajust positiu al resultat de la cooperativa per a obtenir la base imposable, per la part de la dotació que no tingui la consideració de fiscalment deduïble (OM EHA / 3360/2010 Norma 6a). En aquest cas, la dotació no supera el 30% dels excedents nets, per tant, no caldrà realitzar cap ajust.

En quan a les amortitzacions, l'amortització comptable realitzada a data 31/12/2019 es fa segons el mètode d'amortització lineal, d'acord amb els següents percentatges establerts igualment a l'art.12.1 LIS, coincidint l'amortització comptable amb la fiscal, per lo que en un principi no caldria realitzar cap ajustament:

Maquinaria: 12%

Eines i Utillatge: 25%

Mobiliari:10%

Equips per al procés d'informació:25%

Elements de transport:20%

Ara be, d'acord amb **l'art.33.3 Llei 20/1990**, les cooperatives gaudiran **de Llibertat d'amortització en l'IS**. Pot aplicar-se aquest benefici fiscal als elements de l'actiu fix, amortitzables i nous, adquirits en el termini de 3 anys a partir de la inscripció en el Registre de Societats Cooperatives del Ministeri de Treball i Economia Social o, si s'escau, de la Comunitat Autònoma competent.

Un cop practicada l'amortització normal de cada exercici, la cooperativa pot dotar una altra quantitat en concepte de llibertat d'amortització. **Aquesta última dotació es considera fiscalment deduïble sempre que no excedeixi del saldo del compte de resultats cooperatius del període disminuït en les aplicacions obligatòries al Fons de Reserva obligatori i les participacions del personal assalariat**. De l'anterior es desprèn que és condició necessària per a poder practicar la llibertat d'amortització que els resultats de l'activitat cooperativa siguin positius.

En aquests casos, atès que en comptabilitat es registra exclusivament la depreciació efectiva, per considerar una amortització major a la comptable als efectes de determinar la base imposable del contribuent, **l'excés d'amortització fiscal sobre la comptable s'ha de computar mitjançant un ajust extracomptable negatiu**, sent deduïble encara que no estigui comptabilitzat, ja que s'allibera del requisit de la inscripció comptable en els supòsits de llibertat d'amortització (**LIS art.11.3**).

Per tant, en el nostre cas pràctic, el total de l'immobilitzat material i immaterial amortitzable que disposa la cooperativa és de 67.600€, dels quals el primer any amortitza un total de 9127,50€, sent la diferència de 58.472,50€.

Ara bé, el resultat cooperatiu disminuït en les aplicacions obligatòries al FRO és de 13.119,07€ (14576,74-1457,67), sent aquest el màxim deduïble en concepte d'amortització fiscal.

La llibertat d'amortització és, en definitiva, un incentiu fiscal pel qual es permet accelerar les amortitzacions fiscals respecte de les comptables mitjançant ajustos negatius al resultat comptable fins que l'element estigui completament amortitzat a efectes fiscals. A partir d'aquest moment s'han d'efectuar ajustos positius al resultat comptable a l'objecte que no sigui deduïble l'amortització comptable, ja que en aquest moment l'element està fiscalment amortitzat íntegrament, però no ho està comptablement.

Així mateix, en cas de transmissió de l'element que s'hagi acollit a la llibertat d'amortització, la totalitat dels ajustos negatius que fins a aquest moment no s'haguessin integrat en la base imposable, es computen íntegrament a la base imposable corresponent al període impositiu en el qual es transmeti, mitjançant un ajust positiu.

En definitiva, aquest incentiu suposa una anticipació de la despesa i, per tant, un ajornament de la càrrega tributària associada a la despesa que es computa a efectes fiscals de forma anticipada.

Total resultats cooperatius abans d'impostos o excedent brut	14.576,74	Total resultats extracoop. Abans d'impostos o excedent brut	12.624,15
Dif. Permanents i temporals:		Dif. Permanents i temporals:	
- Donatiu	350,00		
- Multa transit	200,00		
- Minoració 50% FRO 20%	- 1.457,67	- Minoració 50% FRO 20%	- 3.156,04
- Llibertat d'amortització	- 13.119,07		-
BASE IMPONIBLE	550,00	BASE IMPONIBLE:	9.468,11

Tipus de gravamen i quota íntegra

El càlcul de la quota íntegra es realitza diferenciant els dos tipus de resultats que componen la base imposable, aplicant als resultats cooperatius i als extracooperatius, siguin positius o negatius, el tipus de gravamen que correspongui a cada un.

La suma algebraica de les quantitats resultants, tindrà la consideració de quota íntegra quan sigui positiva (art. 23 Llei 20/90 de règim fiscal de les cooperatives).

Si la quota íntegra és positiva, la cooperativa pot aplicar sobre la mateixa les deduccions que li corresponguin fins a obtenir la quantitat a ingressar o a retornar que sigui procedent en el període impositiu. Si aquesta suma és negativa, la cooperativa té un crèdit fiscal que pot deduir de la quota íntegra positiva obtinguda en els períodes impositius següents.

D'acord amb l'art. 33.2 Llei 20/1990, els tipus de gravàmens a aplicar seran de:

- 20% sobre els resultats cooperatius
- el tipus general, 25%, per als resultats extracooperatius.

Les cooperatives protegides que es constitueixin poden aplicar el tipus de gravamen reduït establert per a les entitats de nova creació, tant sobre els resultats cooperatius com extracooperatius (art.29.1 LIS).

Existeix una **tributació reduïda** per a les empreses de nova creació, que estan sotmeses al tipus de gravamen reduït del 15% sempre que es compleixin les condicions exigides en el mateix article.

Si en el període impositiu immediat següent al primer en què tingui base imposable positiva, l'entitat tingués una renda negativa, sembla que no pot ajornar-se l'aplicació del tipus reduït fins al posterior període impositiu en què la base imposable sigui positiva, la qual cosa pot fer que l'aplicació pràctica d'aquest incentiu no sigui efectiva.

BASE IMPONIBLE R.COOP.:	550,00	BASE IMPONIBLE R.EXTRACOOP.:	9.468,11
Tipus de gravamen 15%(art. 29 LIS):		Tipus de gravamen 15% (art. 29 LIS):	
QUOTA INTEGRAL	82,50	QUOTA INTEGRAL:	1.420,22
QUOTA INTEGRAL TOTAL:			1.502,72

Compensació bases negatives

D'acord amb l'art.24 Llei 20/1990, si la suma algebraica de les bases imposables positives i negatives i tipus de gravamen corresponent és negativa, el seu import podrà compensar-se per la cooperativa amb les quotes íntegres positives dels períodes impositius següents, amb el límit del 70 per cent de la quota íntegra prèvia a la seva compensació.

En tot cas, seran compensables en el període impositiu quotes íntegres per l'import que resulti de multiplicar un milió d'euros al tipus mitjà de gravamen de l'entitat.

Deduccions de la quota:

El reconeixement de beneficis fiscals específics no ha d'estar renyit amb l'aplicació a una cooperativa dels **beneficis fiscals a la creació d'ocupació** que es puguin preveure amb caràcter general. Es pot esmentar ara la situació curiosa que es produeix en relació amb l'aplicació o no a les cooperatives de la deducció per creació d'ocupació en l'impost sobre societats quan un soci treballador o de treball s'hi incorpora a la cooperativa. El problema es planteja quan la cooperativa no fa un contracte de treball, sinó que admet un soci treballador o de treball, amb el qual la relació no es pot reconduir exactament cap a la d'un treballador per compte d'altri. Segons el parer d'Alonso Rodrigo, la creació d'ocupació en la cooperativa es produeix tant per mitjà de l'admissió de socis treballadors, com de la contractació de treballadors per compte d'altri, i per tant, en ambdós casos cal aplicar els avantatges fiscals. Així cal interpretar que, quan el legislador introdueix aquesta deducció titulant-la "Mesures sobre foment de l'ocupació", sembla clar que el que està fent prevaler és precisament això: la creació d'ocupació.¹⁷

Per la seva banda, la nova Llei 27/99, de Cooperatives, preveu en la disposició Adicional 12a que "Seran aplicables als socis treballadors de les cooperatives de treball associat, i als socis de treball de les altres classes de cooperatives, totes les normes i els incentius sobre treballadors per compte d'altri que tinguin com a objectiu la consolidació i creació de llocs de treball estables, tant els referents a la Seguretat Social, com a les modalitats de contractació".

Així doncs, en quan a les bonificacions a que es pot acollir, segons **l'art. 38 de LIS**, es deduïble de la quota íntegra la quantitat de 9.000 euros per cada persona / any **d'increment de la mitjana de la plantilla de treballadors amb discapacitat** de grau igual o superior a l'33% i inferior a l'65%, contractats pel contribuent, experimentat durant el període impositiu, respecte a la plantilla mitjana de treballadors amb discapacitat del període immediatament anterior. Amb les mateixes condicions, l'import s'incrementa fins a 12.000 euros per cada persona / any d'increment de la mitjana de plantilla de treballadors, si el grau de discapacitat és igual o superior al 65%.

¹⁷ ALONSO RODRIGO, E.: Fiscalitat de cooperatives i societats laborals. Barcelona, Generalitat de Catalunya, Departament de Treball, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, 2001, pg. 64.

L'import de la deducció per creació d'ocupació està subjecte al coeficient límit del 25% -50% de la quota íntegra ajustada positiva o minorada operant conjuntament amb les restants modalitats d'inversió del règim comú, inclosa la deducció per reinversió de beneficis extraordinaris, i amb excepció de la deducció de despeses per execució de produccions estrangeres.

L'excés de deducció sobre els límits indicats pot aplicar-se en les liquidacions de l'IS que realitzi el contribuent en els períodes impositius que concloguin dins dels quinze anys següents a aquell en què s'ha generat la deducció per creació d'ocupació, respectant en tots ells els referits límits.

Per a la seva determinació es computen, exclusivament, persones / any que reuneixin les següents condicions:

- que siguin persones amb discapacitat amb un grau igual o superior al 33%;
- amb contracte de treball indefinit o temporal;
- si no desenvolupen jornada completa, en els termes que disposa la legislació laboral, han de computar en proporció al temps treballat en relació amb la jornada completa¹⁸.

El càlcul de la creació d'ocupació amb dret a deducció exigeix determinar les mitjanes de la plantilla de treballadors amb discapacitat, tant durant l'exercici en què es vol aplicar, com en l'exercici anterior. No obstant, en cas de tractar-se d'una constitució d'una entitat, es considerarà zero la mitjana de plantilla de l'any anterior.

El procediment pràctic a seguir admet dues possibilitats:

1r. Mètode general. Es procedeix a reduir els treballadors al seu estadi mig. Per això es multiplica el seu nombre pels dies que han estat en actiu durant el període impositiu, dividint el resultat pels dies de duració de la mateixa o 365 si és d'un any.

2n. Mètode alternatiu. Consisteix a considerar el nombre de treballadors existents a l'inici del període impositiu, procedint a sumar o restar les altes i baixes, respectivament, que es produeixin al llarg del període impositiu.

L'increment de plantilla es calcula de forma independent per als dos col·lectius de treballadors amb discapacitat.

Per tant tindrem: Any 2018: 0 treballadors

Any 2019:

Discapacitat entre el 33% i 64%	01/05/2019	01/07/2019
Contracte indefinit. Jornada completa	2	
Contracte temporal. Jornada completa		1

La mitjana de plantilla per al 2019 es: $((2 * 8m) + (1 * 6m)) / 12 m = 1.833$ treb /any.

Sent un increment de plantilla de 1.833 treballadors any.

El total deducció per al primer any es de: $1.833 * 9000€ = 16.500€$.

¹⁸ DGT Consulta Vinculant 1044/19, de 13-5-19.

Ara bé, hi ha un límit de la deducció de l'art 38 LIS. Aquesta no està subjecte a un límit especial de la quota íntegra, pel que està sotmès al límit general, això és, l'import de la deducció per creació d'ocupació, conjuntament amb la resta de deduccions establertes en el capítol IV del títol VI de la LIS, inclosa la deducció per reinversió de beneficis extraordinaris que pugui generar-se, i amb excepció de la deducció de despeses per execució de produccions estrangeres, **no pot sobrepassar el 25%** de la quota íntegra minorada en les deduccions per doble imposició i les bonificacions del període impositiu, o **el 50%** si en el període el contribuent té dret a les deduccions per R + d i IT o per foment de les tecnologies de la informació i de la comunicació.

Quan la deducció superi aquests límits, l'excés pot deduir-se en les liquidacions de l'IS que realitzi el contribuent en els períodes impositius que concloguin dins dels quinze anys següents a aquell en què s'ha generat la deducció per creació d'ocupació, respectant en tots ells els referits límits.

Per tant, en aquest cas, el límit màxim de deducció per creació d'ocupació és del 25% sobre la quota íntegra (1530,22€) sent el màxim total a deduir de 382,55€.

Tal i com estableix l'art. 34 Llei 20/1990, Amb caràcter general, les cooperatives especialment protegides gaudeixen en relació amb l'IS **d'una bonificació del 50% de la quota íntegra**.

No obstant això, s'han de tenir en compte les següents especialitats:

Cooperatives de treball associat (Llei 20/1990 disp.adic.3ª) gaudeixen d'una **bonificació del 90%** de la quota íntegra de l'IS si compleixen els requisits següents:

- que integrin, al menys, un 50% de socis amb discapacitat; i
- que aquests socis es trobessin en situació d'atur en el moment de constituir-se la cooperativa.

El termini de gaudi d'aquesta bonificació és durant els 5 primers anys d'activitat social, en tant es mantingui el percentatge indicat de socis.

En el nostre cas pràctic hem suposat que els tres socis fundadors no tenen cap discapacitat, però la incorporació dels dos fills amb discapacitat i la contractació del tercer treballador si tenen una discapacitat reconeguda superior al 33%, trobant-se tots tres a l'atur però sense dret a prestació. Ara bé, la incorporació d'aquest socis és posterior a la constitució de la cooperativa, per tant, no podran accedir a la bonificació del 90% de la quota íntegra.

QUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA:		1.502,72
-Bonificació 50%	-	751,36
- Deducció per Creació treball discapacitats	-	375,68
QUOTA LÍQUIDA		375,68
- Retencions i pagaments a compte	-	5.193,00
Impost a pagar/retornar:	-	4.817,32

Finalment, un cop tenim la quota íntegra, caldrà descomptar les retencions i pagaments a compte practicats al llarg de l'exercici.

Les cooperatives, a l'igual que qualsevol altre contribuent de l'IS, estan subjectes a l'acompliment de les obligacions formals i materials establertes amb caràcter general; en particular, estan obligades a presentar la declaració de l'IS en el termini dels 25 dies naturals següents als sis mesos posteriors a la conclusió del període impositiu (art.124.1 LIS).

El càlcul de l'impost de societats quedaria de la següent manera:

Total resultats cooperatius abans d'impostos o excedent brut		14.576,74	Total resultats extracoop. Abans d'impostos o excedent brut		12.624,15
Dif. Permanents i temporals:			Dif. Permanents i temporals:		
- Donatiu		350,00			
- Multa transit		200,00			
- Deducció 50% FRO 20%	-	1.457,67	- Minoració 50% FRO 20%	-	3.156,04
- Llibertat d'amortització	-	13.119,07			-
BASE IMPONIBLE R.COOP.:		550,00	BASE IMPONIBLE R.EXTRACOOP.:		9.468,11
Tipus de gravamen 15%(art. 29 LIS):			Tipus de gravamen 15% (art. 29 LIS):		
QUOTA INTEGRAL		82,50	QUOTA INTEGRAL:		1.420,22
QUOTA INTEGRAL TOTAL:			1.502,72		
- Compensació quotes int. Negatives exercicis anterior			-		
QUOTA INTEGRAL AJUSTADA:			1.502,72		
-Bonificació 50%	-		-	751,36	
- Deducció per Creació treball discapacitats	-		-	375,68	
QUOTA LÍQUIDA			375,68		
- Retencions i pagaments a compte	-		-	5.193,00	
Impost a pagar/retornar:			-	4.817,32	

I Comptablement es registrarà:

382,55	6300 Impost corrent		
4810,45	4709 Hisenda Publica deutora IS	473 Hisenda Publica retencions i pagaments a compte	5193

CONCLUSIONS

Com a conclusió, poden assenyalar que les cooperatives són empreses, i, com a tals, estan subjectes a la tributació general; o sigui, han de pagar tributs com qualsevol empresa o entitat que faci activitat econòmica.

Però, degut a la seva naturalesa, a la seva finalitat social i al seu regim econòmic, les cooperatives gaudeixen d'una tributació atenuada.

Els arguments per a fomentar la fiscalitat especial d'aquestes societats es troben en el mandat de l'art. 129.2 CE per al foment de les cooperatives i les societats laborals com a fórmules que potencien la participació dels treballadors en l'empresa i el seu accés als mitjans de producció, i també la menor capacitat contributiva que se sol predicar d'aquestes entitats¹⁹.

Per altra banda, volem assenyalar que aquesta tributació menor (reducció en alguns casos, exempció en d'altres) no serveix per augmentar uns guanys a les empreses cooperatives, que després es repartiran els seus socis, o com és el cas del nostre cas pràctic, que al ser d'iniciativa social, aquests resultats positius no podran ser distribuïts entre els socis, sinó que ha de servir per consolidar els 'projectes empresarials d' aquestes societats.

Així, doncs, cal que les cooperatives compleixin rigorosament els requisits exigits per la llei de cooperatives (la General o l'autonòmica, segons els correspongui) i la llei de regim fiscal de cooperatives per poder gaudir d'aquest règim de tributació més avantatjós.

En quan als avantatges e inconvenients de la **cooperativa de treball associat amb iniciativa social**, objecte d'estudi en el nostre cas pràctic, són les següents:

Avantatges

Aquestes poden ser considerades **especialment protegides** si, entre altres requisits, la retribució dels socis no sobrepassa el 200% de la mitjana de retribució normal del sector d'activitat i el nombre de jornades legals de treballadors per compte d'altri amb qualsevol tipus de contracte no indefinit no supera el 20% del total de les jornades legals de treball realitzades pels socis.

En quan als **beneficis fiscals**, es concreten en:

- El tipus de l'impost de societats pels resultats cooperatius queda en el 20%. I en el nostre cas, al considerar-se especialment protegida, té a més una bonificació del 50% en la quota íntegra de l'impost de societats.
- Exempció de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats pels actes propis del funcionament de la cooperativa, com la constitució, l'adquisició de béns destinats directament al complement dels fins socials i estatutaris, etc.

¹⁹ ALONSO RODRIGO, E.: Fiscalitat de cooperatives i societats laborals. Barcelona, Generalitat de Catalunya, Departament de Treball, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, 2001, pg. 41

- Tenen un 50% de bonificació en els aranzels notariais.
- Bonificació del 95% en l'IAE
- En l'impost de societats, gaudeixen de **llibertat d'amortització** de l'actiu fix nou amortitzable, adquirit en el termini de tres anys a partir de la seva inscripció en el registre de cooperatives.

Un altra avantatge important, es que els socis treballadors poden triar el règim general o bé l'especial d'autònoms amb el qual volen esta donats d'alta a la Seguretat Social, opció recollida en els estatuts i que obliga a la resta de socis.

Aquesta forma jurídica permet als socis fundadors o a aquells que s'hi incorporen, si tenen reconegut el dret a una prestació d'atur, la facultat de sol·licitar l'import íntegre d'aquesta prestació per aportar-la a la cooperativa, realitzant l'anomenada capitalització de l'atur, o sol·licitud de pagament únic de la prestació.

Per últim dir que s'estableixen una sèrie de programes de subvencions per al foment de l'economia social a Catalunya, els quals beneficien a les societats cooperatives i als seus socis treballadors.

Inconvenients

Hi ha limitacions en quan el número de treballadors no socis, aquest no pot superar el 10% del total, tret dels que tinguin un contracte de durada determinada. Els assalariats indefinits amb més d'un any d'antiguitat a l'empresa poden demanar ser socis.

La remuneració salarial dels socis, anomenada bestreta laboral, es paga mensualment a compte dels beneficis que es preveu que generarà la cooperativa de treball associat (en la pràctica funciona com una nòmina a tots els efectes). En cas de pèrdues, el soci pot estar obligat a eixugar-les, retornant part d'aquesta bestreta. Això implica que el sou no és fix, com en altres relacions laborals, sinó que varia d'acord amb la marxa de la cooperativa.

A diferència d'altres formes jurídiques, en la cooperativa de treball associat els excedents obtinguts a la fi de l'exercici no són de lliure disposició.

Dels excedents comptabilitzats per la determinació del resultat cooperatiu, un cop deduïdes les pèrdues de qualsevol naturalesa d'exercicis anteriors, i abans de la consideració de l'impost de societats, s'han de destinar, almenys, els percentatges següents:

- a) Amb caràcter general, el 20%, al fons de reserva obligatori, i el 10%, al fons d'educació i promoció cooperatives.
- b) El 50% dels excedents procedents de la regularització de balanços, al fons de reserva obligatori.
- c) El 100% dels excedents procedents de les plusvàlues obtingudes per l'alienació dels elements de l'immobilitzat material o immaterial, segons els termes que determina la llei, al fons de reserva obligatori.

I en el cas de la nostra cooperativa, a més, al tractar-se d'una entitat amb absència d'ànim de lucre, la resta dels excedents un cop fet el repartiment de l'excedent als diferents fons, no es podran distribuir entre els seus socis. L'objectiu és incrementar els fons propis i per tant augmentar la solvència econòmica de la cooperativa.

Aquest tipus d'entitats cada vegada més és un atractiu per a molts professionals joves compromesos amb les diferents fórmules de treball social. I el fet que hi puguin participar entitats i organismes públics en qualitat de socis, es una forma d'aconseguir una millor representació, treball en xarxa i defensa dels interessos de la cooperativa i dels seus associats.

En una situació de crisi sobrevinguda com l'actual i tenint en compte el marc d'aquesta economia de mercat especulativa i agressiva en què ens movem, es fa cada vegada més latent la necessitat de defensar un model econòmic que consideri l'interès general i no el particular, valori la idea de comunitat i persegueixi el bé comú de la societat.

En l'estudi que fa Juan Calvo Vérguez²⁰, analitza la transcendència que en l'actualitat té el règim fiscal cooperatiu com a instrument destinat a reforçar el paper de les cooperatives en el desenvolupament de l'activitat econòmica, i el considera com a insuficient. Així mateix subratlla altres actuacions pendents tals com la necessitat de millorar el finançament dels socis, i reforçar la formació i difusió del cooperativisme.

També en el mateix sentit en parla Marta Montero Simó en el seu article "*La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Propuestas para una reforma.*"²¹ on parla de la situació actual en la que es troben les cooperatives respecte a la Llei 27/2014, de l'Impost sobre Societats i conclou que les mesures aplicades són insuficients i que ha de ser objecte de revisió. L'IS ha introduït mesures com la reducció de el tipus de gravamen general, la modificació del percentatge de participació del soci en la societat per determinar el perímetre de vinculació, les reduccions per destinar resultats a fons de capitalització o a fons d'anivellament, entre altres, que demanen una adaptació del règim fiscal de les cooperatives a la nova Impost sobre Societats. Al que s'uneixen les reformes operades en les lleis cooperatives des de 1990. En el present article es realitza una revisió dels esmentats canvis i es proposen possibles reformes a el règim fiscal vigent, atenent al seu contingut essencial, el relatiu a l'Impost sobre Societats.

I finalment, m'agradaria concloure, i on estic en total acord, que Agustín ROMERO CIVERA i Sergio MARÍ VIDAL²² en el seu estudi posen de manifest les dificultats que presenta la aplicació de el règim fiscal de cooperatives com a conseqüència d'algunes qüestions específiques d'aquest tipus societari com són: l'existència de diferents tipus de resultats que a més tributen a tipus impositius diferents; la dotació a uns fons socials obligatoris, deduïbles, en tot o en part, el càlcul es pot realitzar abans d'impostos o després de impostos. En tots els casos sorgeixen problemes d'aplicació pràctica de difícil i fins i tot, de vegades, impossible solució per atendre tant a la legislació substantiva com a la fiscal. Si a més afegim l'existència de diferències

²⁰ Calvo Vérguez, J. (2015). "El régimen fiscal cooperativo como instrumento de política económica". Deusto Estudios Cooperativos (núm. 6) Pgs. 53-77

²¹ Montero Simó, M. (2016). "La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Propuestas para una reforma". Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo. Journal International Association of Cooperative Law (núm. 50) Pgs. 17-47

²² Romero Civera, A.; Mari Vidal, S. (2015). "Algunos aspectos críticos en la aplicación del impuesto de sociedades a las cooperativas según el régimen fiscal de cooperativas. La necesidad de su reforma". Revesco: Revista de Estudios Cooperativos (núm. 118). Pgs 7-30.

temporànies que poden tenir origen divers, la imputació de les mateixes a un resultat o un altre, o fins i tot el seguiment del seu reversió es complica més encara.

Aquesta situació suposa un claríssim greuge comparatiu enfront d'altres formes jurídiques, que no presenten, ni de lluny, semblant complexitat. Per tant, crec que cal una reforma del seu règim fiscal per fer-lo més àgil, entenedor i igualitari a la resta de societats on s'aplica l'ímpost de societats, tot i tenir les particularitats pròpies de la cooperativa.

BIBLIOGRAFIA

- ALONSO RODRIGO, E.: Fiscalitat de cooperatives i societats laborals. Barcelona, Generalitat de Catalunya, Departament de Treball, Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, 2001.
- ARNÁEZ ARCE, VEGA MARÍA Y ATXABAL RADA, ALBERTO: Las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social. Aspectos administrativos y fiscales. Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo. Universidad de Deusto. 2013.
- BAHIA ALMANSA, Belén: El interés general como principio inspirador de una concreta política tributaria en el ámbito de las entidades de economía social. Especial referencia a las cooperativas. Doctora Derecho Financiero y Tributario Universidad de Málaga.
- CALVO ORTEGA, A. R. (director): Fiscalidad de las Entidades de Economía Social (Cooperativas, Mutuas, Sociedades Laborales, Fundaciones, Asociaciones de Utilidad Pública, Centros Especiales de Empleo, Empresas de Inserción Social), Civitas, 2005.
- CALVO VERGEZ, J. (2015). "El régimen fiscal cooperativo como instrumento de política económica". Deusto Estudios Cooperativos (núm. 6).
- MONTERO SIMÓ, M. (2016). "La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Propuestas para una reforma". Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo. Journal International Association of Cooperative Law (núm. 50).
- Romero Civera, A.; Mari Vidal, S. (2015). "Algunos aspectos críticos en la aplicación del impuesto de sociedades a las cooperativas según el régimen fiscal de cooperativas. La necesidad de su reforma". Revesco: Revista de Estudios Cooperativos (núm. 118).

NORMATIVA

- **Llei 27/2014, de 27 de novembre**, de l'Impost sobre Societats.
 - **Llei 35/2006, de 28 de novembre**, de l' Impost sobre la Renta de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels Impostos sobre Societats, sobre la Renta de no Residents i sobre el Patrimoni.
 - **Reial Decret 439/2007, de 30 de març**, de l'Impost sobre la Renta de las Persones Físiques
 - **Llei 37/1992**, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit.
 - **Llei 58/2003**, de 17 de desembre, General Tributaria.
 - **Llei 12/2015**, del 9 de juliol, de cooperatives (DOGC 6914, de 16/07/2015).
 - **Llei 27/1999, de 16 de juliol**, de Cooperatives.
-
- **Llei 20/1990, de 19 de desembre**, sobre règim fiscal de les cooperatives Text consolidat (BOE núm. 304, de 20/12/1990).
 - **Decret 203/2003, d'1 d'agost**, sobre l'estructura i el funcionament del Registre general de cooperatives de Catalunya (DOGC 3966, de 12 de setembre de 2003).
 - **ORDRE EMO/316/2015, de 6 d'octubre**, per la qual s'aproven els models d'estatuts socials que estableix l'article 20 de la Llei 12/2015, de 9 de juliol, de cooperatives per inscriure-les pel procediment exprés (DOGC 6975, del 14/10/2015).
 - **Llei 5/2017, del 28 de març**, de mesures fiscals, administratives, financeres i del sector públic i de creació i regulació dels impostos sobre grans establiments comercials, sobre estades en establiments turístics, sobre elements radiotòxics, sobre begudes ensucrades envasades i sobre emissions de diòxid de carboni. (DOGC 7340, de 30/03/2017).
 - **Ordre ECO/3614/2003, de 16 de desembre**, pel qual s'aproven les normes sobre els aspectes comptables de les societats cooperatives (BOE 310, de 27/12/2003)
 - **Ordre EHA/3360/2010, de 21 de desembre**, per la qual s'aproven les normes sobre els aspectes comptables de les societats cooperatives (Els models de comptes anuals continguts en l'annex s'han d'utilitzar pels exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2011)(BOE 316, de 29/12/2010).
 - **Llei 49/2002, de 23 de desembre**, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i dels incentius fiscals al mecenatge.
 - **Reial Decret 475/2007, de 13 d'abril**, pel que s'aprova la Classificació Nacional d'activitats Econòmiques(CNAE-2009)
 - **Reial Decret Legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre**, pel que s'aproven les tarifes i la instrucció de l' Impost sobre Activitats Econòmiques.
 - **Reial decret legislatiu 1/1994, de 20 de juny**, pel qual s'aprova el text refós de la Llei general de la Seguretat Social.
 - **Llei 45/2002, de 12 de desembre**, de mesures urgents per la reforma del sistema de protecció per desocupació i millora de l'ocupabilitat.
 - **Llei 36/2003, d'11 de novembre**, de mesures de reforma econòmica.
 - **Reial decret 1413/2005, de 25 de novembre**, pel qual es modifica la disposició transitòria quarta de la Llei 45/2002, de 12 de desembre , de

mesures urgents per a la reforma del sistema de protecció per desocupació i millora de l'ocupabilitat.

- **Llei 19/2010, del 7 de juny**, de regulació de l'impost sobre successions i donacions
 - **Llei 29/1987, de 18 de desembre**, de l'impost sobre successions i donacions
 - **Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre**, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions
 - **Decret 414/2011, de 13 de desembre**, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions.
 - **Reial decret 828/1995, de 29 de maig**, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats
-

PÀGINES DE CONSULTA

- Memento Fiscal Lefebvre
<https://0-acceso-qmemento-com.cataleg.uoc.edu/>
- Consultes de la Direcció General de Tributos (DGT)
<https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>
- Preguntes freqüents INFORMA de l'Agència Tributària
<https://www2.agenciatributaria.gob.es/es13/s/iafriafr01f>
- Cercador de jurisprudència, Consell General del Poder Judicial
<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Servicios/Jurisprudencia/>
- Base de dades del Tribunal Econòmic Administratiu Central
<https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTEA/>
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Doctrina_del_TEAC/Doctrina_del_TEAC.shtml
- Agència Tributària
<https://www.agenciatributaria.es/>
- Generalitat de Catalunya
https://treball.gencat.cat/ca/ambits/economia_social/
https://canalempresa.gencat.cat/ca/01_que_voleu_fer/02_comencar_un_negoci/crear-empresa-constitucio-tramits/societat-cooperativa/
https://treball.gencat.cat/ca/ambits/economia_social/vols_crear_una_cooperativa_o_una/com_constituir_una_cooperativa_o/constitucio_de_cooperative/tramits_per_crear_una_cooperativa/
- Federació de Cooperatives de Treball de Catalunya:
<http://www.cooperativestreball.coop/>
- Confederació de Cooperatives de Catalunya:
<http://www.cooperativescatalunya.coop/index.php/ca/>
- Revista Cooperació Catalana:
<http://www.rocagales.cat/publicacions/cooperacio-catalana/>
- Xarxa d'Economia Solidària de Catalunya XES: <http://xes.cat>
- Balanç social XES: <http://www.ensenyaelcor.org>
- Auditoria social REAS: <http://www.auditoriasocial.net>
- Confederación Empresarial Española de la Economía Social:
<http://www.cepes.es>
- Confederación Española de Cooperativas de Trabajo Asociado
<http://www.coceta.coop>

ABREVIATURES

AEAT: Agència Estatal de l'Administració Tributària

AJD: Actes Jurídics Documentats

BI: Base imposable

BOE: Butlletí Oficial de l'Estat

CCC: codi compte cotització

CNAE: Classificació Nacional d'Activitats Econòmiques

DGT: Direcció General de Tributs

EC: Excedent cooperatiu

FRO: Fons de reserva obligatori

IAE: Impost d'Activitats Econòmiques

IRPF: Impost sobre la Renta de les Persones Físiques

IS: Impost sobre Societats

ITPAJD: Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats

IVA: Impost sobre el Valor Afegit

LIS: Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats

LIVA: Llei 37/1992, del 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit

LGT: Llei 58/2003, del 17 de desembre, General Tributària

LIRPF: Llei 35/2006, del 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renta de les Persones Físiques

NIF: Número d'Identificació Fiscal

TRLITPAJD: Text Refós de la Llei d'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats.

RGGIT: Reial Decret 1065/2007, del 27 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs

RIRPF: Reial Decret 439/2007, del 30 de març, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre la Renta de les Persones Físiques

RIS: Reial Decret 634/2015, del 10 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre Societats

RIVA: Reial Decret 1624/1992, del 29 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit

TPO: Transmissions Patrimonials Oneroses

TRLITPAJD: Reial Decret Legislatiu 1/1993, del 24 de setembre, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats

TRLRHL: Reial Decret Legislatiu 2/2004, del 5 de març, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals