

LEY 20/1990 de REGIMEN FISCAL DE COOPERATIVAS

(Artículo 6º)

1.- Serán consideradas como cooperativas protegidas, a los efectos de esta Ley, aquellas Entidades que, sea cual fuere la fecha de constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de cooperativas o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran en ninguna de las causas previstas en el art. 13

(Artículo 13º) Causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida

Será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida incurrir en alguna de las circunstancias que se relacionan a continuación:

(...)

11.- Al empleo de trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales por aquellas cooperativas de las cuales exista tal limitación.

ÁMBITO FISCAL

La Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas establece sus propias limitaciones a la contratación y, dependiendo de si la cooperativa cumple o no con estas restricciones (entre muchas otras), fiscalmente se podrá calificar como: “protegida”, “especialmente protegida” o “no protegida”. Estar calificada de una forma u otra permitirá a la cooperativa disfrutar de más o menos beneficios fiscales.

Hay que partir de la base de que, a medida que aumentamos en “protección fiscal”, podremos gozar de mayores ventajas fiscales, con lo cual, los requisitos /restricciones también son mayores.

En consecuencia, una CTA no podrá calificarse como “especialmente protegida”, si no es “cooperativa protegida” y, al mismo tiempo, no podrá ser protegida, si no actúa de acuerdo con la ley de cooperativas bajo la cual se haya constituido.

¿Qué límites a la contratación marca la Ley Fiscal, para considerar a una cooperativa “PROTEGIDA”?

La Ley 20/1990 tanto en su art. 6 como en el art. 13.11 remite a la legislación sustantiva aplicable. En definitiva, lo que vienen a decir es que, si una cooperativa no cumple con su Ley de Cooperativas en general, y en particular con los límites a la contratación que se establezca en ella, nunca podrá calificarse como una cooperativa protegida desde el punto de vista fiscal.

Por tanto, **para que una CTA valenciana sea calificada como Cooperativa Protegida tiene que estar dentro de los límites a la contratación que marca la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana** (Ver apartado del ámbito jurídico).

No obstante, esta condición es necesaria pero no suficiente. Hay que tener en cuenta todas las causas de pérdida de condición de fiscalmente protegida que se recogen en el **artículo 13 de la ley 20/1990**. No voy a analizarlas todas, porque me desviaría de la intención del artículo; pero me pararé en una que estaría relacionada con la contratación del personal no socio y fácilmente puede pasar desapercibida para muchos.

LEY 20/1990 de REGIMEN FISCAL DE COOPERATIVAS

(Artículo 13º) Causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida

*Será causa de pérdida de la
condición de cooperativa
fiscalmente protegida
incurrir en alguna de las
circunstancias que se
relacionan a continuación:*

(...)

**10.- La realización de
operaciones
cooperativizadas con
terceros no socios, fuera de
los casos permitidos en las
Leyes, así como el
incumplimiento de las
normas sobre
contabilización separada
de tales operaciones y...**

**Ninguna cooperativa
cualquiera que sea su clase,
podrá realizar un volumen
de operaciones con terceros
no socios superior al 50%
del total de las de la
cooperativa, sin perder la
condición de fiscalmente
protegida.**

Si analizamos el 13.10, observamos que nos exige varios requisitos para no perder la condición de cooperativa protegida:

1º) No realizar operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en la Ley.

2º) No contabilizar por separado tales operaciones (las operaciones cooperativizadas con terceros no socios, de las operaciones cooperativizadas con los socios)

3º) Se prohíbe expresamente a cualquier cooperativa, sea de la clase que sea, realizar operaciones con terceros no socios, superior al 50% del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de fiscalmente protegida.

¿Y qué tiene que ver todo esto con la contratación de los trabajadores no socios?, ¿Qué son las operaciones cooperativizadas?, ¿Quién es el tercero no socio en una CTA?

Aquí está el quid de la cuestión y, aunque ya he adelantado algo en la introducción del artículo, es conveniente que insista en estos conceptos. La **actividad cooperativizada** en una Cooperativa de Trabajo Asociado es el **“trabajo”**.

La DGT también lo considera así y, además, con el objeto de diferenciar los resultados cooperativos de los extracooperativos, entiende que las **operaciones con terceros** quedan delimitadas en la **contratación de personal no socio**.

Consulta DGT 125065:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/ES13/S/IAFRIAFRC12F?TIPO=R&CODIGO=0125065>

Si aplicásemos estas mismas definiciones en el 13.10, nos encontraríamos con las siguientes condiciones añadidas:

1º) La existencia de trabajadores asalariados determina la realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios y por tanto obliga a su diferenciación.

2º) Puesto que **“el volumen de operaciones con terceros no socios no puede superar el 50% del total de la cooperativa”**, ello implicaría que el volumen de trabajo desempeñado por los trabajadores asalariados no puede ser superior al 50% del volumen de trabajo total que se realiza en la misma.

Respecto al primer punto, existen sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia que imponen la obligatoriedad de separar los distintos tipos de resultados desde el mismo momento en que exista algún trabajador contratado (aunque se cumpla con los límites).

Respecto de la segunda conclusión, desconozco de casos reales en los que la Administración Tributaria haya tenido que manifestarse para conocer cuál sería su interpretación de este punto. Pero, en mi opinión, aplicando el mismo razonamiento que se hace para distinguir los rendimientos cooperativos de los extracooperativos, y las definiciones de actividad cooperativizada y tercero no socio para una CTA, el 13.10 supondría una limitación añadida a la contratación para no perder la condición de cooperativa protegida.

Resumiendo:

COOPERATIVA FISCALMENTE PROTEGIDA (Limitaciones a la contratación)
<p>1º) Las establecidas en la Ley de Cooperativas bajo la cual se haya constituido. → LEY DE COOPERATIVAS VALENCIANA (Ver cuadro- Resumen anterior)</p> <p><u>2º) El volumen de operaciones con terceros no socios no puede superar el 50% del total de la cooperativa, o lo que sería lo mismo, el volumen de trabajo desempeñado por los trabajadores asalariados no puede ser superior al 50% del volumen total del trabajo que se desempeña en la misma.</u></p>

No obstante, advertimos que existe la posibilidad de solicitar, por motivos excepcionales no imputables a la cooperativa, la no aplicación de estos límites, según lo establecido en el art. 14 de la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas:

Artículo 14. Circunstancias excepcionales.

Los Delegados de Hacienda, mediante acuerdo escrito y motivado, podrán autorizar que no se apliquen los límites previstos en los artículos anteriores, para la realización de operaciones con terceros no socios y contratación de personal asalariado, cuando, como consecuencia de circunstancias excepcionales no imputables a la propia cooperativa, ésta necesite ampliar dichas actividades por plazo y cuantía determinados.

Transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud sin que se haya notificado la resolución expresamente a la cooperativa, se entenderá otorgada la autorización.

Y, ¿qué ventajas ofrece calificarse fiscalmente como Cooperativa Protegida?

El artículo 33 de la ley 20/1990 de Régimen Fiscal de las Cooperativas, enumera las siguientes:

IMPUESTO	BENEFICIOS
ITP y AJD	Exención Operaciones societarias → Actos de constitución, ampliación capital, fusión
IS	Tipo gravamen (Resultados cooperativos): 20%
	CTAs con al menos 50% de los socios con discapacidad → Bonificación cuota 90%
	Libertad de Amortización Activos fijos nuevos (adquiridos en el plazo 3 años desde inscripción en Registro Cooperativas)
I.A.E.	Bonificación 95% (en los casos de no exención)

Artículo 8. *Cooperativas de trabajo asociado.*

Se considerarán especialmente protegidas las cooperativas de trabajo asociado que cumplan los siguientes requisitos: (...)

3.- Que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 10 % del total de sus socios. *Sin embargo, si el número de socios es inferior a diez, podrá contratarse un trabajador asalariado.*

*El cálculo de este porcentaje se realizará en función del número de socios y trabajadores asalariados existentes en la cooperativa durante el ejercicio económico, en proporción a su **permanencia efectiva** en la misma.*

*La cooperativa podrá emplear trabajadores por cuenta ajena mediante **cualquier otra forma de contratación**, sin perder su condición de especialmente protegida, siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 20 % del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios.*

¿Qué límites a la contratación establece la Ley 20/1990, para que mi cooperativa pueda calificarse fiscalmente como una COOPERATIVA ESPECIALMENTE PROTEGIDA?

Lo primero a tener en cuenta es que para ser Cooperativa Especialmente Protegida antes tenemos que ser Cooperativa Protegida. En consecuencia, además de cumplir con los requisitos del artículo 8 de la ley 20/1990 (que establece los requisitos a cumplir por las Cooperativas de Trabajo Asociado para ser especialmente protegidas), habrá que cumplir con los establecidos para ser protegida, entre ellos los relacionados con la contratación de personal no socio (analizados en el punto anterior).

En principio, el artículo 8, respecto de los **TRABAJADORES INDEFINIDOS**, establece la misma limitación que la legislación cooperativa valenciana, es decir, *máximo un 10% del nº total de socios, y en caso de una CTA de menos de 10 socios, como máximo 1 trabajador indefinido*, con lo cual puede parecer que no habría diferencia en este punto.

En el caso de trabajadores indefinidos a tiempo parcial, según las propias instrucciones de la Agencia Tributaria, *deberá tomarse en consideración la jornada contratada en relación con la jornada completa dado que la norma exige tomar en consideración la permanencia efectiva de los trabajadores asalariados en la sociedad cooperativa.*

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/es13/s/iafriafrc05f>

Por tanto, al igual que en la Ley de Cooperativas Valenciana, cuando se den contrataciones indefinidas con jornada parcial, en lugar de considerar nº personas, podríamos basarnos en las jornadas laborales, según la interpretación que hace la propia Agencia Tributaria del término “permanencia efectiva”.

Cuando habla de **CUALQUIER OTRA FORMA DE CONTRATACIÓN**, como por ejemplo los contratos temporales o por obra y servicio, al contrario que la Ley de Cooperativas Valenciana (que no limitaba este tipo de contratos), sí establece limitaciones: *las horas trabajadas por estos trabajadores no puede superar el 20% del total de las jornadas legales de trabajo realizadas por todos los socios trabajadores.* Con lo cual, observamos que existe mayor restricción en este caso.

Artículo 8. Cooperativas de trabajo asociado.

(...)

Para el cómputo de estos porcentajes, no se tomarán en consideración:

- a) *Los trabajadores con contrato de trabajo en prácticas, para la formación en el trabajo o bajo cualquier otra fórmula establecida para la inserción laboral de jóvenes.*
 - b) *Los socios en situación de suspensión o excedencia y los trabajadores que los sustituyan*
 - c) *Aquellos trabajadores asalariados que una cooperativa deba contratar por tiempo indefinido en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 44 de la Ley 8/1980, de 10 de marzo, del Estatuto de los trabajadores, en los casos expresamente autorizados.*
 - d) *Los socios en situación de prueba*
-

Para el cálculo de estos límites, ¿no computarían los mismos supuestos que marca la ley de Cooperativas Valenciana?

No exactamente. El artículo 8 de la Ley 20/1990 establece sus propios supuestos no computables a los efectos de calcular los límites a la contratación para calificarse como especialmente protegida y no coinciden en su totalidad con los que marca nuestra ley de cooperativas, aunque en algunos casos el efecto sea el mismo.

Por ejemplo, según la ley fiscal, no computarían los contratos en prácticas o para la formación. La Ley de cooperativas valenciana no se manifiesta en este sentido, pero porque no es necesario, pues sólo limita la contratación de carácter indefinido, y un contrato en prácticas o para la formación, no es un contrato indefinido. Con lo cual, en este punto, en realidad, no existe diferencia.

No computarían los socios en excedencia o en situación de suspensión, así como los trabajadores que los sustituyan. Tampoco los socios a prueba. En cambio, nuestra norma cooperativa no dice nada al respecto, por tanto no los exceptúa.

El punto c) del artículo 8 hace referencia a las situaciones de sucesión de empresa en las que la cooperativa se vea obligada a contratar de forma indefinida. La ley de cooperativas valenciana sí habla de que en los casos de incorporaciones de contrataciones por subrogación legal tampoco computarían a los efectos de cumplir con sus limitaciones a la contratación.

Pero sí hay un caso que, en mi opinión, marca la diferencia entre la norma fiscal y la sustantiva, al menos en la Comunidad Valenciana y en el ámbito que estamos analizando, es la contratación de indefinidos cuando éstos hayan renunciado expresamente a ser socios de la cooperativa. Os recuerdo que estos supuestos no computarían a los efectos de los límites a la contratación indefinida (10% de socios) que establece la Ley de Cooperativas Valenciana, pero el artículo 8 de la Ley Fiscal no exime estos supuestos a la hora de calcular la limitación a la contratación indefinida (10% de los socios) para ser cooperativa especialmente protegida. Con lo cual, estas situaciones son las que comúnmente en la práctica, suelen definir la calificación fiscal de una CTA valenciana (en lo que se refiere a la contratación, repito).

En resumen:

COOPERATIVA ESPECIALMENTE PROTEGIDA

(Limitaciones a la contratación)

1º) Los establecidos para calificarse FISCALMENTE PROTEGIDA (Ver cuadro-Resumen anterior)

2º) Nº Trabajadores Indefinidos no superior al 10% del nº socios (1 indefinido en caso de CTA < 10 socios)

3º) Trabajadores con otro tipo de contratación (temporales) → Jornadas legales (horas) realizadas por éstos no supere el 20% de las jornadas legales realizadas por los socios.

¿Qué beneficios fiscales tienen reconocidos las cooperativas especialmente protegidas?

Además de los reconocidos para las cooperativas protegidas, los siguientes:

IMPUESTO	BENEFICIOS
ITP y AJD	Exención ITP → Operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.
IS	Bonificación en la Cuota íntegra: 50 %

continúa con los [Supuestos prácticos](#)