

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090295

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de junio de 2023

Sala 1.^a

R.G. 9085/2022

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Cooperativas. Deducibilidad de la dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción con cargo a los resultados extracooperativos. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si una dotación al Fondo de Formación y Sostenibilidad con cargo a los excedentes extracooperativos tiene o no la consideración de gasto deducible en el Impuesto.

La Asamblea General de la cooperativa andaluza destinará como mínimo en cada ejercicio al Fondo de Formación y Sostenibilidad el 5 por 100 de los resultados cooperativos positivos y el 25 por 100 de los resultados extracooperativos positivos. Las dotaciones a dicho Fondo se imputan al resultado como un gasto, tanto si son obligatorias como si son voluntarias.

En este caso, la AEAT consideró que la dotación al Fondo de Formación y Sostenibilidad con cargo a los excedentes extracooperativos no constituía gasto fiscalmente deducible. A su juicio sólo son fiscalmente deducibles las dotaciones a dicho fondo con cargo a los resultados cooperativos. Sin embargo, para el TEAR son fiscalmente deducibles las dotaciones al Fondo de Formación y Sostenibilidad con cargo a los resultados extracooperativos pero tal deducción se practica en la determinación de los resultados cooperativos.

El Director recurrente considera que una interpretación literal, sistemática y acorde con los antecedentes históricos y legislativos del art. 18.2 de la Ley 20/1990 (Régimen Fiscal de Cooperativas), no permite concluir que tenga la consideración de gasto deducible la dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción con cargo a resultados extracooperativos.

Pues bien, el TEAC resuelve que, con carácter general, tanto los resultados cooperativos como los extracooperativos se calcularán por diferencia entre los ingresos de cada clase y la suma de los gastos específicos necesarios para su obtención y de la parte imputable de gastos generales de la cooperativa.

La Ley 20/1990 (Régimen Fiscal de Cooperativas) no contempla, contrariamente a lo que sucede respecto de los resultados cooperativos, que en la determinación de los rendimientos extracooperativos pueda deducirse como gasto fiscal la cantidad que las cooperativas destinan, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción.

El Tribunal Central discrepa de la conclusión del TEAR de que «cuando el artículo 18.2 de la Ley 20/1990 señala que tendrán la consideración de gastos deducibles las cantidades que las cooperativas destinan, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción se está refiriendo, como no puede ser de otra forma, a todas las dotaciones que son obligatorias, lo cual incluye tanto las dotaciones con cargo a resultados cooperativos como con cargo a resultados extracooperativos».

Hay que tener presente, por un lado, que para la determinación de la base imponible en el IS se han de considerar separadamente los resultados cooperativos y extracooperativos y, por otro, que la dotación correspondiente al Fondo de Educación y Promoción se ha de imputar al resultado -cooperativo o extracooperativo- como un gasto, sin perjuicio de que su cuantificación se realice tomando como base el propio resultado del ejercicio.

Una interpretación como la del TEAR conduce de facto a una confusión de resultados cooperativos y extracooperativos en la determinación de la base imponible que no está presente en el ánimo del legislador si atendemos a una interpretación sistemática de los preceptos concernidos.

El hecho de que la dotación a dichos fondos con cargo a los resultados extracooperativos sea un gasto contable no permite inferir, sin más, su deducibilidad a la hora de determinar la base imponible del Impuesto.

Es necesario acudir a la norma fiscal para conocer si dicho gasto contable es fiscalmente deducible. A juicio del Tribunal Central la Ley 20/1990 (Régimen Fiscal de Cooperativas) no otorga carácter deducible a la dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción con cargo a los resultados extracooperativos. Ni es deducible dicha dotación a la hora de determinar los rendimientos extracooperativos -al no disponer nada en este sentido la Sección 3ª del Capítulo IV del Título II de la Ley 20/1990 (Régimen Fiscal de Cooperativas), relativa a los «Resultados extracooperativos»- ni lo es tampoco para la determinación de los resultados cooperativos, al impedirlo una interpretación sistemática de los preceptos de dicha norma. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 1 y disp. final primera.

Ley 20/1990 (Régimen Fiscal Cooperativas), arts. 1, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21 y 22.
Ley 27/1999 (Cooperativas), arts. 2, 56 y 58.
Ley 14/2011 (Sociedades Cooperativas Andaluzas), arts. 68 y 71.
Código Civil, art. 3.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 14.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 4 de marzo de 2022, recaída en la reclamación nº 41/07457/2021, interpuesta frente a liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

Con fecha 26 de octubre de 2021 se notificó a la entidad M, S. COOP. AND. liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019 como resultado de un procedimiento de comprobación limitada. En dicho acuerdo se señala lo siguiente:

<<HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN

Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se han modificado en la liquidación provisional respecto a la declaración presentada. En concreto:

- Se ha modificado la base imponible declarada debido a que no se han declarado o se han declarado incorrectamente las 'Correcciones al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias - Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias'. Resultan incorrectos los resultados cooperativos y/o extracooperativos y la cuota íntegra previa, por existir errores que modifican el reparto de la base imponible o la cuantía de ésta.

En concreto, de la documentación aportada por el contribuyente, previo requerimiento, en fecha 26-08-2021, con número de Registro de Entrada RGE...21, y de los antecedentes que constan en las bases de datos de la AEAT, resulta:

Una vez comprobada la documentación aportada al requerimiento, entre ellos, del documento explicativo de los cálculos efectuados para determinar las cantidades dotadas en el ejercicio al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Formación y Sostenibilidad a partir de las partidas que sirvan de base para su cálculo (resultados cooperativos y/o resultados extracooperativos y/o pérdidas generadas en ejercicios anteriores, etc), resulta que el obligado ha realizado una dotación al Fondo de Formación y Sostenibilidad por importe de 8.336,86 euros con cargo a los excedentes extracooperativos.

Por su parte en la Sección 2ª, Resultados cooperativos, de la Ley 20/1990 de 19 de noviembre, el artículo 18.2 recoge que en la determinación de los resultados cooperativos tendrán la consideración de gastos deducibles 'Las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción, con los requisitos que se señalan en el artículo siguiente.'

Sin embargo, en la Sección 3ª de la Ley 20/1990, Resultados extracooperativos, no se recoge ningún supuesto especial de gasto deducible para los excedentes extracooperativos, por lo que solamente resultan deducibles los establecidos en el artículo 16.4 de la Ley citada, gastos específicos necesarios para su obtención y la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa.

En base a lo anterior, y dado que la entidad no ha justificado el ajuste correspondiente a la dotación al Fondo de Educación y Promoción, con cargo a excedentes extracooperativos, procede incrementar el resultado extracooperativo en 8.336,86 euros.

- Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados.

- La entidad presenta alegaciones a la propuesta, en fecha 06-10-2021 con número de Registro de Entrada RGE...21, en los siguientes términos, en resumen:

Alegación Primera:

La Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por las que se aprueban los normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, recoge expresamente, 'la dotación correspondiente al fondo afectará al resultado como un gasto, reflejándose debidamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de que su cuantificación se realice teniendo como base el propio resultado del ejercicio, en los términos señalados en la ley.

Por su parte la ley 20/1990, en su artículo 19 apartado I, recoge la única limitación a la deducción como gasto: 'La cuantía deducible de la dotación al Fondo de Educación y Promoción no podrá exceder en cada ejercicio económico del 30 por 100 de los excedentes netos del mismo.

No existe una limitación que indique que la dotación al FEP de los excedentes extracooperativos no sea deducible. Además, parece claro que señalar que el límite es de los excedentes netos totales ya que no distingue entre excedentes cooperativos y excedentes extracooperativos.

Por otro lado, el artículo 18 de la misma Ley 20/1990, señala: 'que serán deducibles las cantidades que las Cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción, con los requisitos que se señalan en el artículo siguiente.

Es decir que el propio artículo 18 señala que serán deducibles las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al FEP, con la sola limitación del artículo 19, es decir el límite del 30% de los excedentes netos.

El artículo 18 señala que será gasto fiscal, dentro del apartado resultados cooperativos, sección Y, la dotación obligatoria al FEP.

La normativa sustantiva que regula a las cooperativas andaluzas, Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de cooperativas andaluzas, regula en el artículo 68.2 que la dotación obligatoria al FEP será:

1.'De los resultados cooperativos positivos se destinará, como mínimo, un veinte por ciento al Fondo de Reserva Obligatorio hasta que este alcance un importe igual al cincuenta por ciento del capital social, y, al menos, un cinco por ciento al Fondo de Formación y Sostenibilidad, en este caso, sin límite alguno.

2.De los resultados extracooperativos positivos se destinará, como mínimo, un veinticinco por ciento al Fondo de Reserva Obligatorio y otro veinticinco por ciento al Fondo de Formación y Sostenibilidad.

Luego, por tanto, la dotación obligatoria, que la Ley andaluza impone a las cooperativas es la de dotar un 5% de los resultados cooperativos y un 25% de los extracooperativos. Imponiendo un solo límite a la deducción, el señalado en el artículo 19 de la Ley 20/1990, el 30% de los excedentes netos del ejercicio.

Luego la dotación realizada por la empresa, que ha sido la obligatoria y no excede el 30% de los excedentes netos, tiene que ser deducible fiscalmente en su totalidad y como dice el artículo 18, lo será en los resultados cooperativos.

Alegación Segunda:

Respecto a que la sección de la ley 20/1990, no recoja como gasto deducible la dotación al FEP, no puede tener otro sentido que la norma sea más antigua que la actual norma sustantiva y que antes las mismas no recogieran la obligación de dotaciones al FFS de los excedentes extracooperativos. Si consideramos que el destino de las dichas dotaciones al FFS procedentes de excedentes cooperativos, son los mismos que los dotados a partir de los extracooperativos y que es precisamente ese destino del citado Fondo el origen de su deducción fiscal como gasto, no tiene sentido alguno limitar la deducción de estos.

- No se estiman las alegaciones, en base a lo siguiente:

De acuerdo con la Disposición final primera de Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS): '1. Las cooperativas tributarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.'

Si bien es cierto que en el artículo 1.3 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, señala: 'En lo no previsto expresamente por esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales'. No obstante, para la exclusiva determinación de la base imponible de las Cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades, no es necesario acudir al artículo 10 LIS, pues este elemento de la obligación tributaria está expresamente regulado en la propia Ley 20/1990. Así, su regulación la encontramos en el Capítulo IV de la Ley 20/1990, cuya Sección Primera se titula: 'Determinación de la base imponible'. En concreto, en el artículo 16 de esta Ley denominado 'Partidas que componen la base imponible', en su apartado 1 se detalla que: 'Para la determinación de la base imponible se considerarán separadamente los resultados cooperativos y los extracooperativos'. Dedicándose los siguientes apartados del mismo artículo y las Secciones 2ª y 3ª del mismo Capítulo IV, a exponer el contenido concreto de los resultados cooperativos y los extracooperativos.

En la Sección 2ª del Capítulo IV de la Ley 20/1990, en su artículo 18.2, se prevé como un supuesto especial de gasto deducible de los resultados cooperativos, la dotación al Fondo de Educación y Promoción en los términos del artículo siguiente. Esta previsión no tiene su equivalente en la Sección 3ª el Capítulo IV de la Ley 20/1990. Por tanto, no estando legalmente previsto este beneficio fiscal como exige el artículo 8 LGT, no está permitido por el artículo 14 LGT su aplicación analógica a los resultados extracooperativos.

En base a lo anterior, y dado que la entidad no ha realizado el ajuste correspondiente a la dotación al Fondo de Educación y Promoción, con cargo a excedentes extracooperativos, procede incrementar el resultado extracooperativo en 8.336,86 euros, no estimándose las alegaciones presentadas.

- Los hechos alegados no desvirtúan la motivación de la propuesta de liquidación, procediéndose a practicar la liquidación provisional adjunta en los mismos términos>>.

Segundo.

Frente a la liquidación provisional interpuso la entidad la reclamación nº 41/07457/2021 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) el 11 de noviembre de 2021, que la estimó en su resolución de 4 de marzo de 2022 con la siguiente argumentación:

<<SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si se ajusta a derecho la liquidación provisional dictada por la Administración. En particular, si resulta fiscalmente deducible la dotación al Fondo de Educación y Promoción efectuada con cargo a los resultados extracooperativos de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 20/1990 sobre régimen fiscal de cooperativas.

TERCERO.- (.....).

CUARTO.- Para resolver la cuestión planteada en el presente procedimiento hemos de comenzar señalando que la Ley 20/1990 sobre régimen fiscal de cooperativas constituye una ley especial que resulta de aplicación preferente respecto de la norma fiscal general recogida en la Ley 27/2014 de Impuesto sobre Sociedades (LIS). Así lo reconoce la propia LIS en su Disposición Final Primera:

"1. Las cooperativas tributarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas".

Así pues, la determinación de la base imponible habrá de adecuarse a lo expresamente previsto en la Ley 20/1990 siendo de aplicación las normas tributarias generales únicamente en lo no previsto expresamente en dicha Ley, tal y como señala su artículo 1.3.

QUINTO.- Dicho lo anterior, con carácter general establece el artículo 16 de la Ley 20/1990:

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

2. Son resultados cooperativos los rendimientos determinados conforme a lo previsto en la sección siguiente de este Capítulo.

3. Son resultados extracooperativos los rendimientos extracooperativos y los incrementos y disminuciones patrimoniales a que se refiere la sección 3.ª de este Capítulo.

4. Para la determinación de los resultados cooperativos o extracooperativos se imputarán a los ingresos de una u otra clase, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa.

5. A efectos de liquidación, la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se minorará en el 50 por 100 de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio".

En desarrollo de dicho precepto, de acuerdo con el artículo 18 de la Ley 20/1990 relativo a los resultados cooperativos:

"En la determinación de los rendimientos cooperativos tendrán la consideración de gastos deducibles los siguientes:

1. (...)

2. Las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción, con los requisitos que se señalan en el artículo siguiente.

3. (...)"

Por remisión al artículo 19 señala el mismo que:

"1. La cuantía deducible de la dotación al Fondo de Educación y Promoción no podrá exceder en cada ejercicio económico del 30 por 100 de los excedentes netos del mismo.

El Fondo se aplicará conforme al plan que apruebe la Asamblea General de la cooperativa.

(...)"

Por su parte, en relación con los resultados extracooperativos señala el artículo 21:

"Para la determinación de los rendimientos extracooperativos se considerarán como ingresos de esta naturaleza:

1. Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios.

2. Los derivados de inversiones o participaciones financieras en Sociedades de naturaleza no Cooperativa.

3. Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa.

Dentro de éstos se comprenderán los procedentes de las Secciones de Crédito de las Cooperativas, con excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de Cooperativas de Crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas públicas".

No consta mención alguna a gastos fiscalmente deducibles.

SEXO.- Pues bien, como se puede advertir en los preceptos transcritos la Ley 20/1990 no recoge la posibilidad de deducir fiscalmente las cantidades que se destinen obligatoriamente al Fondo de Educación y Promoción al determinar los resultados extracooperativos. Alega la reclamante que ello puede deberse a que las normas sustantivas son muy posteriores a esta Ley y con anterioridad a las mismas no se regulaba la dotación a dicho Fondo. Sin embargo, esta tesis no puede ser admitida por cuanto la citada Ley 20/1990 ha sido objeto de numerosas modificaciones desde su aprobación (años 1990, 1991, 1993, 1995, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2005, 2006, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016) por lo que no puede sostenerse que el legislador haya olvidado adaptarla a lo que pudieran establecer las normas sustantivas. Ya la propia Ley estatal de 1999 recogía la existencia de un Fondo de Educación y Promoción, como así lo hace también la Ley andaluza de cooperativas, si bien con la denominación de Fondo de Formación y Sostenibilidad. Ello no obsta para reconocer que muchas de las leyes autonómicas de cooperativas no recogen dotación obligatoria del citado Fondo con cargo a resultados extracooperativos. No obstante, a los efectos que nos ocupan, esa previsión sí se recoge en la Ley andaluza, como veremos a continuación.

SÉPTIMO.- Sentado lo anterior, como decimos, la Ley 20/1990 no contempla la posibilidad de computar como gasto fiscalmente deducible en la determinación de los resultados extracooperativos de la dotación obligatoria al Fondo de Formación y Promoción, por lo que resulta claro que únicamente lo será en la determinación de los resultados cooperativos.

Ahora bien, es aquí donde la reclamante plantea su principal oposición a la liquidación al entender que cuando el artículo 19 de la Ley 20/1990 se refiere a las cantidades que "las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción" ha de entenderse que se refiere a toda dotación, es decir, tanto la que se realice con cargo a resultados cooperativos como a resultados extracooperativos.

Ciertamente la dotación obligatoria establecida por la norma sustantiva requiere de la dotación obligatoria del citado Fondo con cargo tanto a unos como a otros resultados tal y como se recoge en el artículo 68.2 de la Ley 14/2011 de sociedades cooperativas andaluzas:

"2. En todo caso habrán de dotarse los fondos sociales obligatorios, una vez deducidas las pérdidas de ejercicios anteriores, y antes de la consideración del Impuesto sobre Sociedades, con sujeción a las siguientes normas:

a) De los resultados cooperativos positivos se destinará, como mínimo, un 20% al Fondo de reserva obligatorio (FRO) hasta que este alcance un importe igual al 50% del capital social y, al menos, un 5% al Fondo de formación y sostenibilidad (FFS), en este caso, sin límite alguno.

b) De los resultados extracooperativos positivos se destinará, como mínimo, un 25% al Fondo de reserva obligatorio (FRO) y otro 25% al Fondo de formación y sostenibilidad (FFS).

Y, adicionalmente, en ambos casos tendrá la consideración de gasto contable, tal y como establece el artículo 71.2 de la citada Ley andaluza:

"2. La dotación correspondiente a dicho fondo, ya sea obligatoria o voluntaria, se imputará al resultado como un gasto, sin perjuicio de que su cuantificación se realice tomando como base el propio resultado del ejercicio en los términos señalados en la ley".

A la vista de los citados preceptos este Tribunal concluye que cuando el artículo 18.2 de la Ley 20/1990 señala que tendrán la consideración de gastos deducibles las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción se está refiriendo, como no puede ser de otra forma, a todas las dotaciones que son obligatorias, lo cual incluye tanto las dotaciones con cargo a resultados cooperativos como con cargo a resultados extracooperativos. No podemos hacer una distinción donde el legislador no ha distinguido. Si hubiera pretendido la deducibilidad únicamente de la parte de la dotación obligatoria con cargo a resultados cooperativos lo habría hecho constar expresamente. El hecho de que sistemáticamente la deducibilidad de esta partida esté contenida en la Sección 2ª, relativa a los resultados cooperativos, no puede llevarnos a otra conclusión, ya que lo único que pone de manifiesto es que la Ley pretende que la deducción se produzca respecto de dichos resultados cuya tributación es inferior (en cuanto al tipo de gravamen aplicable previsto en el artículo 29.2 LIS) a la que corresponde a los resultados extracooperativos.

En consecuencia, procede estimar las alegaciones de la entidad reclamante.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado>>>.

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando lo que sigue:

1.- La cuestión controvertida es determinar si una dotación al Fondo de Formación y Sostenibilidad con cargo de los excedentes extracooperativos tiene o no la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

2.- La resolución impugnada consideró que «A la vista de los citados preceptos este Tribunal concluye que cuando el artículo 18.2 de la Ley 20/1990 señala que tendrán la consideración de gastos deducibles las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción se está refiriendo, como no puede ser de otra forma, a **todas las dotaciones que son obligatorias, lo cual incluye tanto las dotaciones con cargo a resultados cooperativos como con cargo a resultados extracooperativos.** No podemos hacer una distinción donde el legislador no ha distinguido. Si hubiera pretendido la deducibilidad únicamente de la parte de la dotación obligatoria con cargo a resultados cooperativos lo habría hecho constar expresamente. El hecho de que sistemáticamente la deducibilidad de esta partida esté contenida en la Sección 2ª, relativa a los resultados cooperativos, no puede llevarnos a otra conclusión, ya que lo único que pone de manifiesto es que la Ley pretende que la deducción se produzca respecto de dichos resultados cuya tributación es inferior (en cuanto al tipo de gravamen aplicable previsto en el artículo 29.2 LIS) a la que corresponde a los resultados extracooperativos».

Previamente en el fundamento de derecho sexto se reconoce que «la Ley 20/1990 no recoge la posibilidad de deducir fiscalmente las cantidades que se destinen obligatoriamente al Fondo de Educación y Promoción al determinar los resultados extracooperativos».

3.- Para interpretar las normas tributarias hay que acudir al artículo 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria que señala lo siguiente: «1- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2- En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda»

A su vez, recordar que el artículo 3.1 del Código Civil señala que «1- Las normas se interpretaran según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas».

4.- La controversia se centra en la interpretación que debe darse al artículo 18.2 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, cuyo tenor literal es el siguiente: **«Supuestos especiales de gastos deducibles».**

En la **determinación de los rendimientos cooperativos** tendrán la consideración de gastos deducibles los siguientes:

1. (...;).

2. Las cantidades que las cooperativas destinen, **con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción, con los requisitos que se señalan en el artículo siguiente».**

Las frases resaltadas en negrita permiten realizar las siguientes afirmaciones:

- se trata de un precepto que tiene por objeto fijar **casos especiales de gastos deducibles en la determinación del Impuesto sobre Sociedades.**
- está **referido a la base imponible de resultados cooperativos.**
- el **importe deducible de lo destinado al citado fondo es aquel que tenga el carácter de obligatorio.**

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, a tenor de la argumentación reproducida en el apartado anterior, interpreta que el carácter obligatorio de la dotación al Fondo de Educación y Promoción debe interpretarse sin ninguna conexión con el resto de elementos que antes se han puesto de manifiesto.

Conviene tener presente que la controversia surge porque la norma sustantiva por la que se regula la cooperativa recurrente, la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, en su artículo 68.2 indica que:

«En todo caso habrán de dotarse los fondos sociales obligatorios, una vez deducidas las pérdidas de ejercicios anteriores, y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades, con sujeción a las siguientes normas:

a) De los resultados cooperativos positivos se destinará, como mínimo, un veinte por ciento al Fondo de Reserva Obligatorio hasta que este alcance un importe igual al cincuenta por ciento del capital social, y, al menos, un cinco por ciento al Fondo de Formación y Sostenibilidad, en este caso, sin límite alguno.

*b) De los resultados extracooperativos positivos se destinará, como mínimo, un veinticinco por ciento al Fondo de Reserva Obligatorio y otro **veinticinco por ciento al Fondo de Formación y Sostenibilidad.**»*

De conformidad con lo señalado en el apartado anterior (interpretación atendiendo al **sentido propio de las palabras**) y analizando los elementos que están presentes (antes, enumerados) en el artículo 18.2 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, conjuntamente, con lo dispuesto en el artículo 68.2 de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas no se puede interpretar que la dotación al Fondo de Educación y Promoción con cargo a resultados extracooperativos sea deducible en el Impuesto sobre Sociedades al determinar los resultados cooperativos. Esto es justamente lo acordado por el Tribunal.

La citada decisión no es acorde con el tenor literal el artículo 18.2, que establece expresamente los gastos deducibles fiscalmente para calcular los rendimientos cooperativos, sin que puede llevarse a cabo una interpretación expansiva que lleve a admitir como fiscalmente deducibles los gastos de resultados extracooperativos (como la mencionada dotación). **En ningún momento, el artículo 18 señala que sean deducibles tributariamente ningún tipo de gastos de resultados extracooperativos. Dicho artículo tiene como ámbito objetivo de su mandato los resultados cooperativos, que se forman a partir de los ingresos, (enumerados en el artículo 17 de la ley 20/1990), menos los gastos específicos necesarios para su obtención, y la parte proporcional de los gastos generales de la cooperativa (tal y como consta en el artículo 16.3 de la Ley 20/1990).** En el apartado siguiente se volverá sobre esta cuestión.

La decisión del Tribunal supone admitir una provisión dotada con cargo a los resultados extracooperativos para calcular la base imponible de los resultados cooperativos. Como se analizará en los apartados siguientes esto supone ignorar la sistemática en la que se basa el régimen fiscal de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades. **Nada puede resultar más contrario a la filosofía de dicho régimen especial que mezclar los ingresos y gastos de resultados cooperativos y resultados extracooperativos.**

5.- De conformidad con el apartado tercero y sin perjuicio de lo concluido en el apartado anterior, para interpretar qué parte de la dotación al Fondo de Educación y Promoción es deducible se debe extender el análisis al **contexto normativo**, ya que ello determinará una **interpretación sistemática** de la normativa aplicable.

En dicho contexto, se debe indicar que se está en presencia de una normativa que regula un **régimen tributario especial del Impuesto sobre Sociedades**, tal y como consta en la disposición final primera de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que determina que las cooperativas tributarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Este régimen tributario especial distingue entre resultados cooperativos y resultados no cooperativos para dar tratamiento distinto a la renta generada por las operaciones propias del objeto social realizadas con los socios y las demás. La regulación de esta cuestión se contiene en el **artículo 16 de la Ley 20/1990**, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas cuando señala que: «Partidas que componen la base imponible.

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

2. Son resultados cooperativos los rendimientos determinados conforme a lo previsto en la sección siguiente de este Capítulo.

3. Son resultados extracooperativos los rendimientos extracooperativos y los incrementos y disminuciones patrimoniales a que se refiere la sección 3.ª de este Capítulo.

4. Para la determinación de los resultados cooperativos o extracooperativos se imputarán a los ingresos de una u otra clase, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa.

5. A efectos de liquidación, la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se minorará en el 50 por 100 de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio.»

Hay, al menos, dos mandatos que se desprenden de la parte en negrita del precepto reproducido:

1- Para calcular la base imponible hay que distinguir entre resultados cooperativos y los extracooperativos (cuya definición consta en el apartado 3).

2- Los resultados cooperativos están referidos a los resultados calculados conforme a la sección siguiente de este capítulo de la Ley. Para calcular dichos resultados hay que deducir los gastos específicos necesarios para la obtención de los ingresos cooperativos y la parte que corresponda de los gastos generales de la cooperativa.

A continuación del mencionado artículo 16, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, contiene una sección 2ª, relativa a resultados cooperativos, dentro del Capítulo IV, que está referido a las reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades. La mencionada sección contiene los artículos 17 (Ingresos cooperativos), 18 (Supuestos especiales de gastos deducibles), 19 (Requisitos del Fondo de Educación y Promoción) y 20 (Gastos no deducibles).

Con posterioridad la norma legal tiene una sección 3 referida a Resultados extracooperativos, que contiene el artículo 21 (Rendimientos extracooperativos) y 22 (Incrementos y disminuciones patrimoniales). **En esta sección nada consta sobre la deducibilidad al Fondo de Educación y Promoción.**

A la vista del mandato del artículo 16 (segregación de resultados) y la existencia de dos secciones (una referida a resultados cooperativos y otra referida a resultados extracooperativos) con reglas específicas en cada una sobre como calcular la base imponible para cada resultado, cabe preguntarse si ello es coherente con la interpretación realizada por el Tribunal en la resolución que se recurre. No se debe olvidar que la misma ha consistido en admitir como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades la dotación al Fondo de Educación y Promoción, realizada con cargo a resultados extracooperativos, en base a lo dispuesto en el artículo 18 de la citada Ley.

Es obvio que la resolución extiende el mandato referido a resultados cooperativos, (deducción como gasto de la dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción con cargo a dichos resultados), a la dotación al citado fondo realizada con cargo, a resultados extracooperativos. De tal forma, cabe entender que se **produce una infracción de lo dispuesto en el artículo 16 cuando señala que la base imponible se calcula segregando resultados (tal y como antes se analizó).**

La interpretación del Tribunal supone la ruptura del principio de separación de resultados ya que permite deducir de los resultados cooperativos un fondo dotado con cargo a resultados extracooperativos. Sobre este principio descansa el régimen tributario especial de cooperativas. El incumplimiento de citado principio motiva que no se puede compartir la interpretación que realiza el Tribunal, en la resolución que ahora se recurre.

En definitiva, **una interpretación sistemática del artículo 18.2 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativa, atendiendo al contexto de la citada Ley, no permite concluir que tenga la consideración de gasto deducible la dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción con cargo a resultados extracooperativos.**

6.- Además, la resolución que se recurre omite que el apartado 5 del artículo 16 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas admite la deducibilidad del 50 por 100 de la dotación con cargo a cualquiera de los dos tipos de resultados, cuando se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio. **Es decir, el legislador cuando ha querido dar la deducibilidad de un determinado gasto, aunque**

afectasen a ambos tipos de resultados no ha tenido inconveniente en manifestarlo expresamente. Pese a lo anterior, **no hay referencia en la norma a admitir como gasto deducible las dotaciones al Fondo de Educación y Promoción dotado con cargo a resultados extracooperativos.**

De tal forma, que la interpretación realizada se considera que no es acorde con una interpretación del **sentido propio de las palabras**. Por otro lado, la propia resolución pone de manifiesto que el legislador ha llevado a cabo modificaciones en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas cuando lo ha considerado oportuno y ninguno de ellos ha supuesto admitir la deducibilidad de las dotaciones al Fondo de Educación y Promoción con cargo a resultados extracooperativos. **En consecuencia, el análisis de los antecedentes históricos y legislativos no permiten realizar una interpretación alejada del sentido propio de las palabras.**

A la vista de los razonamientos anteriores no se comparten las siguientes afirmaciones que se contienen en la resolución recurrida: *«No podemos hacer una distinción donde el legislador no ha distinguido. Si hubiera pretendido la deducibilidad únicamente de la parte de la dotación obligatoria con cargo a resultados cooperativos lo habría hecho constar expresamente»*. Se considera que no ha existido manifestación del legislador y ocasiones ha habido, tendente a establecer la deducibilidad del gasto que ahora acuerda el Tribunal Económico-Administrativo Regional. Ahora bien, eso hubiese conllevado la ruptura del principio de separación de resultados que inspira el régimen especial de cooperativas, en el Impuesto de Sociedades. En consecuencia, se considera que los razonamientos anteriores no son aceptables a la vista de las consideraciones que se vierten en el presente recurso. **No hay previsión legal expresa para reconocer la deducibilidad fiscal de un gasto, tal y como lleva a cabo el Tribunal en la resolución que se recurre.**

7.- No debe confundirse la controversia de la deducibilidad, antes desarrollada, con la **determinación de la cuantía de la dotación al Fondo Educación y Promoción** que se estipula en la normativa general de cooperativas.

Esta cuestión se trata en la consulta V0163-15, que indicaba que la legislación autonómica que era de aplicación (la cual no contemplaba dotaciones obligatorias al Fondo de Educación y Promoción con cargo a resultados extracooperativos) disponía que *«De los excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades, se destinará, al menos, el 20 por ciento al Fondo de Reserva Obligatorio y el 5 por ciento al Fondo de Educación y Promoción»*. Es decir, al cuantificar la dotación al fondo la norma sustantiva obliga a tener en cuenta las pérdidas de cualquier tipo de años anteriores, lo que incluye las que procedan de resultados extracooperativos.

Se advierte que la normativa andaluza reproducida en el fundamento jurídico quinto también exige al dotar el fondo la deducción de las pérdidas de ejercicios anteriores. En el ámbito estatal, el artículo 58 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, también establece que para calcular el importe de la dotación al mencionado fondo sean deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores.

Esto no es contradictorio con lo antes analizado sobre la existencia de dos resultados contables (con su ingresos y gastos) a calcular cada año, que originan dos bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades. Como antes se explicó, se trata de tener en cuenta las pérdidas de ejercicios anteriores de la cooperativa (con independencia de que procedan de resultados negativos de resultados cooperativos o resultados extracooperativos) para calcular el importe de la dotación al fondo.

8.- Junto a lo anterior, hay que señalar que la interpretación realizada del artículo 18.2 entendiendo que cualquier dotación al Fondo de Educación y Promoción que una norma legal obligue a dotar debe tener la condición de gasto deducible resulta incompatible con lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Dicho artículo indica que *«La cuantía deducible de la dotación al Fondo de Educación y Promoción no podrá exceder en cada ejercicio económico del 30 por 100 de los excedentes netos del mismo»*. En la norma sustantiva estatal (Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas) existen múltiples referencias a excedentes cooperativos y se advierte que dicho término se vincula con los resultados cooperativos (ver artículo 58 de la citada norma). Pese a lo anterior, hay que señalar que la legislación fiscal tiene establecido un límite máximo de gasto deducible, con independencia de lo que determine la norma por la que se regula la cooperativa. De tal forma que la presencia de este límite impide considerar que cualquier importe de la dotación al Fondo de Educación y Promoción sea deducible porque así lo establezca como obligatorio la normativa de la cooperativa. **La expresión dotaciones que «con carácter obligatorio» no puede interpretarse de forma expansiva y sin considerar que hay límites que fijan un importe máximo a deducir como gasto fiscal.**

9.- Conviene recordar que el artículo 1 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas indica que en lo no previsto expresamente por esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales. Además, la propia exposición de motivos, de la citada ley, alude al carácter supletorio del régimen tributario general propio de las personas jurídicas. En definitiva, no hay dudas de que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades es derecho supletorio de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Si se acude a la normativa supletoria, se observa que el tratamiento fiscal de las dotaciones al Fondo de Educación y Promoción (o cualquier Fondo de naturaleza similar, aunque tenga distinta denominación en la ley de cooperativas) como gasto fiscal constituye una excepción al tratamiento fiscal de las provisiones para riesgos y gastos futuros, que no constituyen normalmente un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades (ver artículo 14 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades). Sin embargo, ello no impediría admitir su deducción cuando se realice el gasto siempre que cumpla con los requisitos exigidos para la deducibilidad. Ahora bien, el beneficio fiscal que motiva el presente recurso consiste en adelantar la aplicación del gasto deducible al momento de la dotación, y no al de la realización del gasto.

En conclusión, acudir al derecho supletorio de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas tampoco permite dar la condición de gasto deducible a las dotaciones al Fondo de Educación y Promoción con cargo a resultados extracooperativos, aunque el mismo se establezca como obligatorio en la normativa sobre cooperativas.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y la fijación del criterio siguiente:

De conformidad con la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, en el Impuesto sobre Sociedades, no son deducibles, al determinar el resultado cooperativo, las dotaciones obligatorias al Fondo de Educación y Promoción, que se doten con cargo a resultados extracooperativos.

Cuarto.

El obligado tributario que tuvo en su día la condición de interesado ante el TEAR (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), formuló las siguientes alegaciones en el plazo concedido al efecto:

1.- Respecto a la consideración de gasto deducible de la dotación al Fondo de Educación y Promoción dotado respecto a los resultados extra cooperativos, entendemos que se trata de un gasto totalmente deducible y considerarlo de otra manera es contravenir tanto la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC), como su norma supletoria la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

De acuerdo con la Ley 27/2014 (LIS), su artículo 10.3 señala textualmente: «*En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas*».

Es decir, la base imponible parte del resultado contable y de las normas previstas en el Código de Comercio y demás leyes mercantiles.

Desde un punto de vista contable, las cooperativas quedan reguladas por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de cooperativas. La citada Orden en su norma sexta apartado dos «**dotación**», indica textualmente «*De acuerdo con lo anterior, la dotación correspondiente al fondo afectará al resultado como un gasto, reflejándose debidamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de que su cuantificación se realice teniendo como base el propio resultado del ejercicio, en los términos señalados en la ley. La dotación discrecional seguirá el mismo criterio*».

En sentencia reciente del Tribunal Supremo, en relación a los requisitos de deducibilidad de un gasto, se manifiesta, de manera reiterada, que para que un gasto sea fiscalmente deducible en el impuesto de sociedades, basta con que cumpla los requisitos generales de deducibilidad, esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental del gasto.

Por su parte, si analizamos la existencia de alguna limitación a la deducción fiscal del citado gasto observamos que el artículo 19 de la Ley 20/1990 (LRFC), establece una limitación en su apartado 1, «*La cuantía deducible de la dotación al Fondo de Educación y Promoción no podrá exceder en cada ejercicio económico del 30 por 100 de los excedentes netos del mismo*».

Luego, por tanto, parece quedar claro y rotundo que la dotación al Fondo de Educación y Promoción es deducible fiscalmente con el límite del artículo 19 de la Ley 20/1990 (LRFC).

A nuestro modo de ver, no existiría necesidad de acudir al artículo 18 de la Ley 20/1990 (LRFC) para refrendarlo, ni entrar en controversias de otro tipo referentes a si se menciona en la sección de cooperativas y no en la de extracooperativos o si la interpretación de la Ley se debe de realizar de una forma u otra.

El asunto parece claro, **es un gasto contable, contabilizado, devengado y justificado y no existe ninguna norma fiscal que limite su deducción** salvo el límite del 30% de los excedentes netos.

2.- También nos gustaría señalar como argumento, en apoyo a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, que el destino del Fondo de Educación y Promoción es el mismo, tanto sea dotado por

resultados cooperativos como con resultados extracooperativos, por lo que si la norma no indica que sean deducibles en la sección de extracooperativos, es porque su intención es darle, a la totalidad del Fondo, independientemente de que resultados proceda, el mismo tratamiento tributario al tener el mismo fin.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida consiste en determinar si una dotación al Fondo de Formación y Sostenibilidad con cargo a los excedentes extracooperativos tiene o no la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), señala en el apartado 1 de su Disposición final primera que «Las cooperativas tributarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas».

Dispone la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas, en su artículo 1:

«Artículo 1. Ámbito de aplicación

1. La presente Ley tiene por objeto regular el régimen fiscal de las Sociedades Cooperativas en consideración a su función social, actividades y características.

2. Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de los regímenes tributarios forales vigentes de los Territorios Históricos del País Vasco y de Navarra.

3. En lo no previsto expresamente por esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales.»

El Capítulo IV del Título II de la citada Ley contiene las reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades, ocupándose la Sección 1ª del mencionado Capítulo (artículos 15 y 16) de la «Determinación de la base imponible».

El artículo 16 de la Ley 20/1990 establece lo siguiente:

«Artículo 16. Partidas que componen la base imponible

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

2. Son resultados cooperativos los rendimientos determinados conforme a lo previsto en la sección siguiente de este Capítulo.

3. Son resultados extracooperativos los rendimientos extracooperativos y los incrementos y disminuciones patrimoniales a que se refiere la Sección 3ª de este Capítulo.

4. Para la determinación de los resultados cooperativos o extracooperativos se imputarán a los ingresos de una u otra clase, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa.

5. A efectos de liquidación, la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se minorará en el 50 por 100 de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio.»

La Sección 2ª del Capítulo IV del Título II se refiere a los "Resultados cooperativos" y abarca los artículos 17 a 20.

El artículo 18 dispone:

«Artículo 18. Supuestos especiales de gastos deducibles

En la determinación de los rendimientos cooperativos tendrán la consideración de gastos deducibles los siguientes:

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

2. Las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al fondo de Educación y Promoción, con los requisitos que se señalan en el artículo siguiente.

3. Los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y aquellos derivados de retornos cooperativos integrados en el Fondo Especial regulado por el artículo 85.2 c) de la Ley General de Cooperativas, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados. El tipo de interés básico que se tomará como referencia será el vigente en la fecha de cierre de cada ejercicio económico.»

El artículo 19, al que remite el apartado 2 del artículo 18, establece:

«Artículo 19. Requisitos del Fondo de Educación y Promoción

1. La cuantía deducible de la dotación al Fondo de Educación y Promoción no podrá exceder en cada ejercicio económico del 30 por 100 de los excedentes netos del mismo.

El Fondo se aplicará conforme al plan que apruebe la Asamblea General de la cooperativa.

(.....).

8. Lo dispuesto en el presente artículo será aplicable igualmente a cualquier Fondo de naturaleza y finalidades similares al regulado en este precepto, aunque reciba distinta denominación en virtud de la normativa aplicable al mismo.»

El artículo 21 de la Ley 20/1990, integrado en la Sección 3ª del Capítulo IV del Título II, relativa a los «Resultados extracooperativos», dispone:

«Artículo 21. Rendimientos extracooperativos

Para la determinación de los rendimientos extracooperativos se considerarán como ingresos de esta naturaleza:

1. Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios.

2. Los derivados de inversiones o participaciones financieras en Sociedades de naturaleza no cooperativa.

3. Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa.

Dentro de éstos se comprenderán los procedentes de las Secciones de Crédito de las Cooperativas, con excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de Cooperativas de Crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas públicas.»

La Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (LC), resulta de aplicación, conforme a lo dispuesto en su artículo 2, a las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal, así como a las sociedades cooperativas que realicen principalmente su actividad cooperativizada en las ciudades de Ceuta y Melilla.

En su artículo 56, la LC regula el Fondo de Educación y Promoción en los términos siguientes:

«Artículo 56. Fondo de educación y promoción

1. El fondo de educación y promoción se destinará, en aplicación de las líneas básicas fijadas por los Estatutos o la Asamblea General, a actividades que cumplan alguna de las siguientes finalidades:

a) La formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos, o en materias específicas de su actividad societaria o laboral y demás actividades cooperativas.

b) *La difusión del cooperativismo, así como la promoción de las relaciones intercooperativas.*

c) *La promoción cultural, profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad en general, así como la mejora de la calidad de vida y del desarrollo comunitario y las acciones de protección medioambiental.*
(.....).

4. *Se destinará necesariamente al fondo de educación y promoción:*

a) *Los porcentajes de los excedentes cooperativos o de los resultados que establezcan los Estatutos o fije la Asamblea General contemplados en el artículo 58.1 de esta Ley.*

(.....).»

Por su parte, el artículo 58 de la LC establece:

«Artículo 58. Aplicación de los excedentes

1. *De los excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades, se destinará, al menos, el 20 por 100 al fondo de reserva obligatorio y el 5 por 100 al fondo de educación y promoción.*

2. (.....).

3. *Los excedentes y beneficios extracooperativos y extraordinarios disponibles, una vez satisfechos los impuestos exigibles se aplicarán, conforme establezcan los Estatutos o acuerde la Asamblea General en cada ejercicio, a retorno cooperativo a los socios, a dotación a fondos de reserva voluntarios con carácter irrepartible o repartible, o a incrementar los fondos obligatorios que se contemplan en los artículos 55 y 56 de esta Ley.*

(.....).»

El artículo 58.1.4º del Estatuto de Autonomía de Andalucía atribuye competencias exclusivas a la Comunidad Autónoma en materia de fomento, ordenación y organización de cooperativas, y más específicamente la regulación y el fomento del cooperativismo. A las sociedades cooperativas andaluzas les resulta de aplicación actualmente la Ley 14/2011, de 23 de diciembre.

La actual Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas (LSCA), alude en su Exposición de Motivos a la nueva denominación que el hasta entonces Fondo de Educación y Promoción contemplado en las anteriores leyes de Sociedades Cooperativas Andaluzas (Leyes 2/1985, de 2 de mayo y 2/1999, de 31 de marzo) pasa a recibir en ella: Fondo de Formación y Sostenibilidad. Dice, en efecto, la Exposición de Motivos: «*En el caso del fondo de carácter social, hasta ahora llamado de Educación y Promoción, la ley persigue su consolidación, incluso, en algún supuesto, su realce, en la medida en que dicho fondo refleja aspectos tan relevantes para estas sociedades como son la formación de sus integrantes o la solidaridad con el entorno. Por otra parte, se diversifica su contenido pues, junto a finalidades tradicionales, es con cargo a este fondo como se han de materializar, con carácter mínimo, algunos de los nuevos principios, cuales son los de igualdad de género o sostenibilidad medioambiental. De ahí, la nueva denominación que recibe: Fondo de Formación y Sostenibilidad*».

Es, de hecho, cuestión pacífica que el Fondo de Formación y Sostenibilidad contemplado en la LSCA y al que se refiere el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada, es equivalente al Fondo de Educación y Promoción regulado en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, y al que alude también la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas. Así se deduce de la resolución del TEAR y de las alegaciones del Director recurrente y de quien fue interesado en la primera instancia.

Al Fondo de Formación y Sostenibilidad se refiere el artículo 71 de la LSCA en los términos siguientes:

«Artículo 71. Fondo de Formación y Sostenibilidad

1. *El Fondo de Formación y Sostenibilidad, instrumento al servicio de la responsabilidad social empresarial de las sociedades cooperativas, es inembargable, de conformidad con la legislación estatal aplicable, excepto por deudas contraídas para el cumplimiento de sus fines, y, en todo caso, irrepartible.*

2. *La dotación correspondiente a dicho fondo, ya sea obligatoria o voluntaria, se imputará al resultado como un gasto, sin perjuicio de que su cuantificación se realice tomando como base el propio resultado del ejercicio en los términos señalados en la ley.*

3. *A dicho fondo se destinará:*

a) **El porcentaje sobre los resultados cooperativos positivos que en cada ejercicio determine la Asamblea General, conforme a lo previsto en el artículo 68.2.a).**

b) **El porcentaje sobre los resultados extracooperativos positivos que en cada ejercicio acuerde la Asamblea General, con arreglo a lo previsto en el artículo 68.2.b).**

c) Las sanciones pecuniarias que la sociedad cooperativa imponga a sus socios o socias como consecuencia de la comisión de infracciones disciplinarias.

d) Las subvenciones, así como las donaciones y cualquier otro tipo de ayuda, recibidas de las personas socias o de terceros, para el cumplimiento de los fines propios del fondo.

e) Los rendimientos de los bienes y derechos afectos al propio fondo.

4. El Fondo de Formación y Sostenibilidad se destinará a actividades que puedan enmarcarse dentro de la responsabilidad social empresarial y, singularmente, a los siguientes fines:

a) La formación de los socios o socias y trabajadores o trabajadoras de la sociedad cooperativa en los principios cooperativos, así como en técnicas económicas, empresariales y profesionales.

b) La promoción de las relaciones intercooperativas.

c) El fomento de una política efectiva de igualdad de género y de sostenibilidad empresarial.

d) La difusión del cooperativismo y la promoción cultural, profesional y social del entorno local o de la comunidad en general.

e) La realización de actividades de formación y promoción dirigidas a personas socias y trabajadoras con especiales dificultades de integración social o laboral.

f) La promoción de actividades orientadas a fomentar la sensibilidad por la protección del medio ambiente y el desarrollo sostenible.

g) La formación de las personas trabajadoras, sean socias o no, en materia de prevención de riesgos laborales.

Dentro del ámbito de dichas actividades y dejando a salvo los porcentajes a que se refiere el apartado 7, las sociedades cooperativas podrán acordar su destino, total o parcialmente, a las federaciones andaluzas de cooperativas de ámbito regional y sus asociaciones, pudiendo igualmente colaborar con otras sociedades o asociaciones cooperativas, instituciones públicas o privadas y con entidades dependientes de las administraciones públicas.

5. Las dotaciones al Fondo de Formación y Sostenibilidad, así como sus aplicaciones, se reflejarán separadamente en la contabilidad social en cuentas que expresen claramente su afectación a dicho fondo. Asimismo, figurará en el pasivo del balance con separación de los restantes fondos y del capital social.

6. La Asamblea General ordinaria que apruebe las cuentas del ejercicio fijará las líneas básicas de aplicación del fondo para el ejercicio siguiente.

Cuando en cumplimiento de las líneas básicas de aplicación fijadas por la Asamblea General no se agote la totalidad de la dotación del Fondo de Formación y Sostenibilidad durante el ejercicio, el importe que no se haya aplicado deberá materializarse, dentro de este, en cuentas de ahorro o en títulos de Deuda Pública cuyos rendimientos financieros se destinarán al propio fondo. Dichos depósitos o títulos no podrán ser pignorados ni afectados a préstamos o cuentas de crédito.

7. Reglamentariamente, se establecerán los porcentajes mínimos que de este fondo deberán las sociedades cooperativas destinar a los fines relacionados en el apartado 4.c), y podrán establecerse otros porcentajes relativos a los fines consignados en el resto de las letras de dicho apartado.»

Dispone el artículo 68.2 de la LSCA:

«2. En todo caso habrán de dotarse los fondos sociales obligatorios, una vez deducidas las pérdidas de ejercicios anteriores, y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades, con sujeción a las siguientes normas:

a) **De los resultados cooperativos positivos se destinará, como mínimo, un veinte por ciento al Fondo de Reserva Obligatorio hasta que este alcance un importe igual al cincuenta por ciento del capital social, y, al menos, un cinco por ciento al Fondo de Formación y Sostenibilidad, en este caso, sin límite alguno.**

b) **De los resultados extracooperativos positivos se destinará, como mínimo, un veinticinco por ciento al Fondo de Reserva Obligatorio y otro veinticinco por ciento al Fondo de Formación y Sostenibilidad. (.....).»**

De lo expuesto se infiere que la Asamblea General de la cooperativa andaluza destinará como mínimo en cada ejercicio al Fondo de Formación y Sostenibilidad el 5 por 100 de los resultados cooperativos positivos y el 25 por 100 de los resultados extracooperativos positivos. Las dotaciones a dicho Fondo se imputan al resultado como un gasto, tanto si son obligatorias como si son voluntarias.

No está de más recordar en este momento, de forma resumida, las posturas mantenidas por la AEAT, por el TEAR y por el Director recurrente.

La AEAT consideró que la dotación al Fondo de Formación y Sostenibilidad con cargo a los excedentes extracooperativos, por importe de 8.336,86 euros, no constituía gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades. A su juicio sólo son fiscalmente deducibles las dotaciones a dicho Fondo con cargo a los resultados cooperativos, tal como dispone el artículo 18.2 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas, que establece como supuesto especial de gasto deducible en la determinación de los rendimientos cooperativos las dotaciones que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción. No existe, sin embargo, dice la AEAT, en la Sección 3ª de esta Ley, concerniente a los resultados extracooperativos, ningún supuesto especial de gasto deducible.

El TEAR, tras reconocer que *«la Ley 20/1990 no recoge la posibilidad de deducir fiscalmente las cantidades que se destinen obligatoriamente al Fondo de Educación y Promoción al determinar los resultados extracooperativos»*, sostiene, contrariamente a la AEAT, que *«cuando el artículo 18.2 de la Ley 20/1990 señala que tendrán la consideración de gastos deducibles las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción se está refiriendo, como no puede ser de otra forma, a todas las dotaciones que son obligatorias, lo cual incluye tanto las dotaciones con cargo a resultados cooperativos como con cargo a resultados extracooperativos»*. Y concluye que el hecho de que se contemple la deducibilidad de dicha partida en la Sección 2ª, relativa a los resultados cooperativos, lo único que pone de manifiesto es que la Ley pretende que *«la deducción se produzca respecto de dichos resultados cuya tributación es inferior (en cuanto al tipo de gravamen aplicable previsto en el artículo 29.2 LIS) a la que corresponde a los resultados extracooperativos»*. Así pues, para el TEAR son fiscalmente deducibles las dotaciones al Fondo de Formación y Sostenibilidad con cargo a los resultados extracooperativos pero tal deducción se practica en la determinación de los resultados cooperativos.

El Director recurrente considera que una interpretación literal, sistemática y acorde con los antecedentes históricos y legislativos del artículo 18.2 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas, no permite concluir que tenga la consideración de gasto deducible la dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción con cargo a resultados extracooperativos, y solicita la fijación del siguiente criterio: De conformidad con la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, en el Impuesto sobre Sociedades, no son deducibles, al determinar el resultado cooperativo, las dotaciones obligatorias al Fondo de Educación y Promoción, que se doten con cargo a resultados extracooperativos.

Tercero.

Llegados a este punto este Tribunal Central anticipa que no comparte la postura adoptada por el TEAR en la resolución impugnada por las razones que seguidamente se exponrán.

La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas, constituye la norma fiscal especial de aplicación a ese tipo de entidades. Así lo dispone, en efecto, su artículo 1.1 a tenor del cual *«La presente Ley tiene por objeto regular el régimen fiscal de las Sociedades Cooperativas en consideración a su función social, actividades y características»*. Al amparo de lo dispuesto en su artículo 1.3, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, se aplicará supletoriamente en lo no previsto expresamente por aquélla.

Tal como indicamos en el fundamento de derecho anterior el Capítulo IV del Título II de la Ley 20/1990 contiene las reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades, ocupándose la Sección 1ª del mencionado Capítulo (artículos 15 y 16) de la *«Determinación de la base imponible»*. El artículo 16 señala en su apartado 1 que para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades se considerarán separadamente los resultados cooperativos y los extracooperativos, y en el apartado 4 indica que *«Para la determinación de los resultados cooperativos o extracooperativos se imputarán a los ingresos de una u otra clase, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa»*

De lo expuesto se colige que, con carácter general, tanto los resultados cooperativos como los extracooperativos se calcularán por diferencia entre los ingresos de cada clase y la suma de los gastos específicos necesarios para su obtención y de la parte imputable de gastos generales de la cooperativa.

Tras describir el artículo 17 de la Ley 20/1990, integrado en la Sección 2ª del Capítulo IV del Título II relativa a *«Resultados cooperativos»*, qué ingresos tienen la naturaleza de cooperativos, el artículo 18, incluido también en dicha Sección, contempla como supuesto especial de gasto deducible en la determinación de los rendimientos cooperativos *«Las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al fondo de Educación y Promoción, con los requisitos que se señalan en el artículo siguiente»*.

En la Sección 3ª del Capítulo IV del Título II de la Ley 20/1990, relativa a los «*Resultados extracooperativos*» e integrada por los artículos 21 y 22, se alude a los incrementos y disminuciones patrimoniales (artículo 22) y a los ingresos que tienen naturaleza extracooperativa de cara a la determinación de los rendimientos de esa clase (artículo 21).

Así pues, la Ley 20/1990 no contempla, contrariamente a lo que sucede respecto de los resultados cooperativos, que en la determinación de los rendimientos extracooperativos pueda deducirse como gasto fiscal la cantidad que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción.

Se ha de afirmar, por tanto, junto con el TEAR y utilizando sus propias palabras, que «*la Ley 20/1990 no recoge la posibilidad de deducir fiscalmente las cantidades que se destinen obligatoriamente al Fondo de Educación y Promoción al determinar los resultados extracooperativos*».

Sentado lo anterior, este Tribunal Central discrepa, sin embargo, de la conclusión del TEAR de que «*cuando el artículo 18.2 de la Ley 20/1990 señala que tendrán la consideración de gastos deducibles las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción se está refiriendo, como no puede ser de otra forma, a todas las dotaciones que son obligatorias, lo cual incluye tanto las dotaciones con cargo a resultados cooperativos como con cargo a resultados extracooperativos*».

Hay que tener presente, por un lado, que para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades se han de considerar separadamente los resultados cooperativos y extracooperativos y, por otro, que la dotación correspondiente al Fondo de Educación y Promoción se ha de imputar al resultado (cooperativo o extracooperativo) como un gasto, sin perjuicio de que su cuantificación se realice tomando como base el propio resultado del ejercicio.

Una interpretación como la del TEAR conduce *de facto* a una confusión de resultados cooperativos y extracooperativos en la determinación de la base imponible que no está presente en el ánimo del legislador si atendemos a una interpretación sistemática de los preceptos concernidos. Una vez sentada en el artículo 16 de la Ley 20/1990 la consideración separada de los resultados cooperativos y extracooperativos para la determinación de la base imponible, resulta, a juicio de este Tribunal Central, de todo punto forzada y artificiosa una interpretación del artículo 18.2 de dicha norma que pretenda incluir como gastos deducibles en la determinación de los rendimientos cooperativos las dotaciones obligatorias al Fondo de Educación y Promoción efectuadas con cargo a los rendimientos extracooperativos. Y es que tal interpretación supondría, en último término, que la dotación obligatoria al Fondo en cuestión con cargo a resultados extracooperativos, que no es sino un gasto tenido en cuenta en la determinación de dichos resultados, incida en la determinación de la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos, en contradicción con esa consideración separada de unos y otros resultados preconizada por el artículo 16 de la Ley 20/1990.

A ello hay que añadir que si el legislador hubiera querido permitir la deducibilidad fiscal de la dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción con cargo a los resultados extracooperativos así lo habría hecho, incorporando en la Sección 3ª del Capítulo IV del Título II de la Ley 20/1990, relativa a los «*Resultados extracooperativos*», una disposición similar a la contenida en el artículo 18.2 pero referida a este último tipo de resultados.

Así las cosas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil (por remisión del artículo 12 de la LGT), conforme al cual «*Las normas se interpretarán conforme al sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas*» y teniendo presente la prohibición de la analogía del artículo 14 de la LGT para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de los beneficios o incentivos fiscales, hemos de concluir que no tiene la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades una dotación al Fondo de Formación y Sostenibilidad con cargo a los excedentes extracooperativos.

A juicio de este Tribunal Central y en consonancia con el Director recurrente, la conclusión expuesta no es contradictoria con las normas contenidas en la LC (artículo 58.1) y en la LSCA (artículo 68.2) sobre determinación de la cuantía respectiva de la dotación al Fondo de Educación y Promoción y al Fondo de Formación y Sostenibilidad, normas que exigen la deducción previa de pérdidas de ejercicios anteriores de cualquier naturaleza (cooperativa o extracooperativa) a la hora de dotar los Fondos. Y es que, como afirma el Director recurrente, «*Esto no es contradictorio con lo antes analizado sobre la existencia de dos resultados contables (con sus ingresos y gastos) a calcular cada año, que originan dos bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades. Como antes se explicó, se trata de tener en cuenta las pérdidas de ejercicios anteriores de la cooperativa (con independencia de que procedan de resultados negativos de resultados cooperativos o resultados extracooperativos) para calcular el importe de la dotación al fondo*».

No puede compartir este Tribunal Central la postura manifestada en el escrito de alegaciones del presente recurso por quien ostentó la condición de interesado ante el TEAR conforme a la cual sería gasto deducible la dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción con cargo a los resultados extracooperativos en virtud de lo dispuesto en el artículo 10.3 de la LIS, de aplicación supletoria, conforme al cual «*En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las*

demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

No se pone en duda, ciertamente, que la citada dotación es un gasto contable. Así lo indica, en efecto, la Norma Sexta de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, que aprueba las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, a cuyo tenor *«la dotación correspondiente al fondo afectará al resultado como un gasto, reflejándose debidamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de que su cuantificación se realice teniendo como base el propio resultado del ejercicio, en los términos señalados en la ley. La dotación discrecional seguirá el mismo criterio»*. Así se recoge también respecto del Fondo de Formación y Sostenibilidad en el artículo 71.2 de la LSCA cuando dispone que *«La dotación correspondiente a dicho fondo, ya sea obligatoria o voluntaria, se imputará al resultado como un gasto, sin perjuicio de que su cuantificación se realice tomando como base el propio resultado del ejercicio en los términos señalados en la ley»*.

Pero el hecho de que la dotación a dichos Fondos con cargo a los resultados extracooperativos sea un gasto contable no permite inferir, sin más, su deducibilidad a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Es necesario acudir a la norma fiscal (Ley 20/1990) para conocer si dicho gasto contable es fiscalmente deducible. A juicio de este Tribunal Central la Ley 20/1990 no otorga -por las razones más arriba expuestas- carácter deducible a la dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción con cargo a los resultados extracooperativos. Ni es deducible dicha dotación a la hora de determinar los rendimientos extracooperativos -al no disponer nada en este sentido la Sección 3ª del Capítulo IV del Título II de la Ley 20/1990, relativa a los *«Resultados extracooperativos»*- ni lo es tampoco para la determinación de los resultados cooperativos, al impedirlo una interpretación sistemática de los preceptos de dicha norma, en los términos anteriormente indicados.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT),

ACUERDA

ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas no otorga carácter deducible a la dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción con cargo a los resultados extracooperativos. Ni es deducible dicha dotación a la hora de determinar los rendimientos extracooperativos -al no disponer nada en este sentido la Sección 3ª del Capítulo IV del Título II de la Ley 20/1990, relativa a los *«Resultados extracooperativos»*- ni lo es tampoco para la determinación de los resultados cooperativos, al impedirlo una interpretación sistemática de los preceptos de dicha norma.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.