



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

## **CAPÍTULO SEPTIMO**

### **LA DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS: LA IMPORTANCIA DE LA DISTRIBUCIÓN ANTICIPADA**

**JAVIER ITURRIOZ DEL CAMPO**

## 1. EL RESULTADO EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.

El período de tiempo generalmente marcado para el cálculo del resultado de una sociedad es el ejercicio económico. Para su análisis es necesario tener en cuenta los diferentes tipos de sociedades cooperativas. Entre las múltiples clasificaciones, la que mejor se adapta a los aspectos económicos es la establecida en función de la actividad realizada con los socios, que diferencia entre:

- Cooperativas de proveedores: Los socios venden productos a la cooperativa.
- Cooperativas de trabajadores: Los socios prestan su trabajo en la cooperativa.
- Cooperativas de clientes: Los socios compran a la cooperativa.

Tanto la normativa cooperativa de 1987<sup>271</sup> como la de 1999<sup>272</sup> diferencian tres tipos de resultados en función de las operaciones de las que procedan los mismos <sup>273</sup>.

Así, la Ley 27/1999 distingue entre:

<sup>271</sup> ESPAÑA: Ley 3/1987 de 2 de abril, General de Cooperativas, B.O.E. N. 84, de 8 de abril.

<sup>272</sup> ESPAÑA: Ley 27/1999 de 16 de julio, de Cooperativas, B.O.E. N. 170 de 16 de julio.

<sup>273</sup> Un estudio sobre los diferentes resultados según la Ley General de Cooperativas de 1987 es realizado en: C. GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ: Estudio del Régimen Económico de la Contabilidad de la Empresa Cooperativa en relación con la Ley 3/1987 de 2 de abril, General de Cooperativas. Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO), n. 54-55, p. 175.

## A) Resultado cooperativo (RC).

En el mismo se incluyen los obtenidos mediante las operaciones cooperativizadas realizadas con los socios. Se diferencia entre ingresos y gastos:

### A.1) Ingresos:

- Los derivados de la actividad cooperativizada. En las cooperativas de proveedores y en las de trabajadores estos ingresos se producen mediante la venta de productos (adquiridos a socios o producidos mediante el trabajo de sus socios) a terceros, mientras que en las de clientes la venta se realiza a los propios socios. El importe total se puede expresar como:

$$\sum(X_i * PV_i)$$

Siendo:

\*  $X_i$ : El número del producto  $i$ -ésimo objeto de la actividad cooperativizada vendido a terceros (en las cooperativas de proveedores y trabajadores) o vendido a los socios (en las cooperativas de clientes).

\*  $PV_i$ : El precio de venta unitario del producto  $i$ -ésimo.

- Los derivados de inversiones financieras (IF), incluyendo:

\* Las inversiones en otras cooperativas.

\* Los obtenidos de inversiones financieras en sociedades no cooperativas siempre que éstas se dediquen a realizar actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a la actividad cooperativizada.

Analíticamente los ingresos cooperativos (IC) pueden expresarse:

$$IC = \sum(X_i * PV_i) + IF \quad [1]$$

### A.2) Gastos:

- Los específicos necesarios para la obtención de los ingresos derivados de la actividad cooperativizada. Dentro de los mismos hay que destacar el precio de adquisición ( $PC_i$ ) (que en las cooperativas de proveedores se paga a los socios, mientras que en las de trabajadores y clientes se paga a terceros). También se incluye el importe de los anticipos salariales a los socios trabajadores (cooperativas de trabajadores) o a los socios de trabajo (en las restantes cooperativas), recogidos dentro del concepto de coste variable ( $CV_i$ ). Ambos pueden expresarse en función de las unidades vendidas:

$$\sum X_i(PC_i + CV_i)$$

- Las remuneración de las diferentes aportaciones financieras realizadas a la cooperativa (CF):

$$CF = (CS * Ics) + (OAS * Ioas) + (OD * Iod)$$

En el que:

- \* CS: Se refiere al pago a los socios por sus aportaciones al capital social, de los intereses pactados (Ics).
  - \* OAS: Hace mención a la retribución, también a los socios, por otras aportaciones financieras de éstos a la cooperativa, a través del correspondiente interés (Ioas).
  - \* OD: Se refiere al pago a otros acreedores no socios, al tipo de interés establecido (Iod).
- La parte imputable de los gastos generales (CG).

De esta forma, la expresión analítica de los gastos cooperativos (GC) es:

$$GC = \sum X_i (PC_i + CV_i) + CF + CG = \sum X_i (PC_i + CV_i) + ((CS * Ics) + (OAS * Ioas) + (OD * Iod)) + CG \quad [2]$$

Así, el resultado cooperativo puede expresarse analíticamente como la diferencia entre IC y GC (expresiones [1] y [2]) de la siguiente forma:

$$\begin{aligned} RC = IC - GC &= \sum (X_i * PV_i) + IF - \sum X_i (PC_i + CV_i) - CF - CG = \\ &= \sum (X_i * PV_i) + IF - \sum X_i (PC_i + CV_i) - ((CS * Ics) + \\ &\quad + (OAS * Ioas) + (OD * Iod)) - CG \end{aligned}$$

## B) Resultado extracooperativo (RE).

En este grupo se incluyen las operaciones cooperativizadas, señaladas en el apartado anterior, cuando se realizan con terceros no socios. En la imputación de gastos hay que considerar tanto los gastos específicos necesarios para obtener los ingresos como los gastos generales imputables. Dado que los socios y los terceros no coinciden en los distintos tipos de cooperativas, los resultados extracooperativos se expresan de forma diferente para cada una de ellas, aunque los costes generales imputables (CG') y los ingresos financieros (diferentes a los ya mencionados al analizar los RC (IF')) son los mismos para todos los tipos de cooperativas:

**B.1) Resultado extracooperativo para las cooperativas de clientes.** En las mismas la actividad cooperativizada es la venta de productos, por lo que cuando ésta se produzca a terceros debe considerarse como resultado extracooperativo:

$$RE = \sum(X_i * PV_i) + IF' - \sum X_i(PC_i + CV_i) - CG'$$

Siendo:

- $X_i$ : El número del producto i-esimo vendido a terceros no socios.
- $PV_i$ : El precio unitario al que la cooperativa vende el producto i-esimo a los no socios. Lógicamente este precio es mayor que el ofrecido a los socios ( $PV_i < PV_i$ ), mientras que el precio de compra se mantiene constante al no realizarse esta operación con los socios ( $PC_i$ ).

**B.2) Resultado extracooperativo para las cooperativas de proveedores.** En este caso la actividad cooperativizada consiste en la adquisición de productos a los socios. Por tanto, se considera como resultado extracooperativo el obtenido de la venta de los productos adquiridos a terceros que constituyan la actividad cooperativizada.

$$RE = \sum(X_i * PV_i) + IF' - \sum X_i(PC'_i + CV_i) - CG'$$

Siendo:

- $X_i$ : El número de productos i-esimos comprados y posteriormente vendidos a terceros no socios.
- $PC'_i$ : El precio unitario al que la cooperativa compra el producto i-esimo a los no socios. Lógicamente este precio es menor al ofrecido a los socios ( $PC_i > PC'_i$ ), manteniéndose el precio de venta constante ya que ésta siempre se realiza con terceros ( $PV_i$ ).

**B.3) Resultado extracooperativo para las cooperativas de trabajadores.** En este caso la actividad cooperativizada consiste en la consecución de puestos de trabajo para los socios por lo que se considera como resultado extracooperativo el logrado mediante la venta de los productos obtenidos a través del trabajo de terceros no socios. Este importe se recoge dentro de los costes variables por lo que habrá que diferenciar entre el coste de los productos en cuya elaboración participan los socios y aquel en el que sólo participan terceros:

$$RE = \sum(X_i * PV_i) + IF' - \sum X_i(PC_i + CV'_i) - CG'$$

Siendo:

- $X_i$ : El número del producto i-esimo en cuya elaboración no participan los socios.

- $CV_i$ : El coste variable unitario, excluido el precio de compra, que le cuesta a la cooperativa obtener el producto  $i$ -ésimo sin que participen los socios. Lógicamente este coste es menor que el obtenido cuando participan los socios, ya que éstos reciben una retribución superior ( $CV_i > CV'_i$ ), manteniéndose los precios de venta y compra constantes ya que estas actividades siempre se realizan con terceros.

### **C) Resultado extraordinario (REX).**

Se incluye dentro de este concepto; el resultado de las plusvalías o minusvalías en la enajenación de los elementos del activo inmovilizado y de los recursos conseguidos de otras fuentes ajenas a los fines específicos de la sociedad cooperativa. Éste puede expresarse como la diferencia entre los ingresos extracooperativos (IEX) y los gastos extracooperativos (GEX):

$$REX = IEX - GEX$$

A la hora de determinar los distintos resultados, la principal diferencia con respecto a la Ley General de cooperativas de 1987 se establece en la determinación del RC. Concretamente al integrar dentro del RC los resultados derivados de las inversiones financieras en sociedades no cooperativas siempre que éstas se dediquen a realizar actividades preparatorias, complementarias o subordinadas de la actividad cooperativizada. Según se manifiesta en la exposición de motivos, el objetivo de esta modificación es el fomento de la participación de la cooperativa en las distintas fases del proceso productivo. Por otra parte, también puede citarse la mención expresa, realizada en la nueva normativa (artículo 57.3.b), a la imputación de parte de los gastos generales al resultado extracooperativo.

En cuanto a la denominación, cuando el resultado es negativo siempre se le denomina como pérdida. Sin embargo, cuando el resultado es positivo, se establece una diferencia entre los excedentes y los resultados. En este sentido, se emplea el término excedente para referirse a los obtenidos de la actividad cooperativa realizada con los socios (RC), mientras que se utiliza el término beneficio para referirse al obtenido de esas mismas operaciones realizadas con terceros, así como para los obtenidos de actividades diferentes a la cooperativizada (RE y REX) (Cuadro 1).

## **2. DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO DEL EJERCICIO.**

Un vez calculados los distintos resultados de las sociedades cooperativas, se inicia el proceso de su distribución o imputación. La primera se produce cuando se han logrado resultados positivos, diferenciando entre la dotación de los fondos obli-  
gatorios, el efecto fiscal y la distribución de resultados disponibles.

## 2.1. La dotación de fondos de reserva obligatorios.

Si los diferentes resultados de las sociedades cooperativas presentan un saldo positivo, y tras compensar las pérdidas de ejercicios anteriores, se procede a su distribución. El procedimiento seguido depende del sistema empleado para realizar su contabilidad, siendo éste otro de los aspectos novedosos de la Ley de Cooperativas 27/1999. Así, como norma general se realiza una contabilización separada de los diferentes resultados, sin embargo, es posible efectuar una contabilización conjunta de los RC y los RE.

### *A) Distribución de resultados en el caso de contabilización separada.*

En este caso hay que diferenciar entre la distribución del resultado cooperativo positivo (excedente) y de la distribución de los resultados positivos extracooperativo y extraordinario (beneficio).

#### *A.1) Distribución del resultado cooperativo positivo o excedente.*

En la distribución del resultado cooperativo positivo hay que mencionar una diferencia significativa con respecto a la legislación cooperativa de 1987, al establecer que la dotación de fondos obligatorios se realice antes de imputar los impuestos<sup>274</sup>. De esta manera la distribución se realiza en el siguiente orden (Cuadro 2):

- Se dotan los fondos obligatorios destinando, como mínimo, un 20 por ciento del RC al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO), y un 5 por ciento al Fondo de Educación y Promoción (FEP).
- De la cantidad restante, Resultado Cooperativo después de dotar Fondos (RCDF), se deducen los impuestos.
- Una vez deducidos los impuestos, la cantidad restante es el resultado cooperativo disponible (RCD) o excedente disponible.

De esta forma el RCDF puede expresarse como:

$$\text{RCDF} = \text{RC} - \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}} \quad [3]$$

Siendo:

$\text{DRC}_{\text{FRO}}$ : La parte del RC dotada destinada al FRO.

$\text{DRC}_{\text{FEP}}$ : La parte del RC destinada al FEP.

<sup>274</sup> Este aspecto es analizado en: J. ITURRIOZ DEL CAMPO: La distribución de excedentes en las sociedades cooperativas en el nuevo ordenamiento jurídico, Revista CIRIEC, N.28, pp.96.

### A.2) Distribución del beneficio extracooperativo y del beneficio extraordinario.

La normativa de 1999 establece notables diferencias con respecto a su antecesora de 1987, ya que en esta última los RE y los REX tenían como único destino el FRO. El sistema de distribución de estos beneficios es similar al utilizado para el excedente, diferenciándose del mismo en la dotación a los fondos obligatorios. Así, en este caso sólo hay obligación de dotar el FRO. El proceso es el siguiente (cuadro 3):

- Se dotan los fondos obligatorios destinando, como mínimo, un 50 por ciento del RE y del REX al FRO.
- De la cantidad restante, Resultado Extracooperativo y Extraordinario después de dotar Fondos (REDF y REXDF), se deducen los impuestos.
- Después de deducir los impuestos, la cantidad obtenida determina el Resultado Extracooperativo Disponible (RED) y el Resultado Extraordinario disponible (REXD).

Así, el REDF y el REXDF pueden expresarse como:

$$\text{REDF} = \text{RE} - \text{DRE}_{\text{FRO}} \quad [4]$$

$$\text{REXDF} = \text{REX} - \text{DREX}_{\text{FRO}} \quad [5]$$

Siendo:

$\text{DRE}_{\text{FRO}}$  : La parte del RE dotada destinada al FRO.

$\text{DREX}_{\text{FRO}}$  : La parte del REX dotada destinada al FRO.

### B) Distribución de resultados en el caso de contabilización conjunta.

Una de las novedades incorporadas por la Ley de Cooperativas 27/1999 es la posibilidad, siempre que esté recogido en los Estatutos, de realizar una contabilización conjunta de los RC y de los RE. Esta posibilidad se establece por la dificultad, en algunos casos, de diferenciar entre las operaciones cooperativizadas realizadas con los socios y las realizadas con terceros. Su aplicación lleva implícita, además de la pérdida de la protección fiscal, un sistema de distribución de resultados diferente.

#### B.1) Distribución del RC y del RE positivos.

En este caso se contabiliza de forma conjunta el resultado de todas las actividades cooperativizadas con independencia de si son realizadas con los socios o con terceros (RCE). Por tanto, se integran tanto los RC como los RE:

$$\text{RC} + \text{RE} = \text{RCE}$$

A este resultado se le aplican las normas analizadas anteriormente para la distribución del RC, por lo que se dota como mínimo el 20 por ciento al FRO y el 5 por ciento al FEP, para obtener el resultado cooperativo y extracooperativo después de dotar fondos (RCEDF). Al mismo, se le deducen los impuestos para obtener el resultado disponible (RCED). La principal diferencia se establece por los efectos fiscales, a los que se hace referencia posteriormente. En este sentido hay que mencionar que la Ley 27/1999 ha eliminado las referencias a la dotación a los fondos obligatorios recogida en el proyecto de Ley de Cooperativas<sup>275</sup>.

El RCEDF puede expresarse como:

$$\text{RCEDF} = \text{RC} + \text{RE} - \text{DRCE}_{\text{FRO}} - \text{DRCE}_{\text{FEP}} \quad [6]$$

Siendo:

$\text{DRCE}_{\text{FRO}}$ : La parte del RCE dotada destinada al FRO.

$\text{DRCE}_{\text{FEP}}$ : La parte del RCE destinada al FEP.

### B.2) Distribución del REX positivo

La distribución del REX no varía con la analizada en caso de contabilización conjunta, llegando hasta el resultado extraordinario disponible (REXD). Así, el resultado extraordinario después de dotar fondos es igual al señalado anteriormente:

$$\text{REXDF} = \text{REX} - \text{DREX}_{\text{FRO}} \quad [7]$$

## 2.2. La aplicación del impuesto de sociedades a los resultados de las sociedades cooperativas.

El actual régimen tributario de las sociedades cooperativas viene determinado por la Ley 20/1990 sobre el régimen fiscal de las sociedades cooperativas<sup>(276)</sup>. Aunque parezca que la Ley 27/1999 no afecta a este tratamiento fiscal, la modificación de la distribución de resultados supone una serie de alteraciones. Estas diferencias pueden analizarse teniendo en cuenta las que afectan al grado de protección fiscal y las modificaciones en el cálculo de la base imponible y de la cuota íntegra y líquida.

### A) Modificaciones relativas al grado de protección fiscal.

<sup>275</sup> El artículo 57.4 del proyecto de Ley de Cooperativas aprobado por el Consejo de Ministros de 10 de julio de 1998, establece que en caso de optar por la contabilización conjunta, las cooperativas dotarán como mínimo el 30 por ciento de los resultados al FRO, y el 10 por ciento al FEP.

<sup>276</sup> ESPAÑA: LEY 20/1990 de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas, B.O.E. N. 310, de 27 de diciembre.

Desde el punto de vista fiscal las sociedades cooperativas se pueden clasificar en tres grupos: cooperativas no protegidas, cooperativas fiscalmente protegidas y cooperativas especialmente protegidas.

- Cooperativas no protegidas.

Se encuentran incluidas en este grupo las sociedades cooperativas que no sean ni protegidas ni especialmente protegidas. La pérdida de acceso a los beneficios fiscales derivados de la protección se produce por el incumplimiento de los requisitos recogidos en el artículo 13 de la Ley 20/1990. Estos requisitos no son muy exigentes, ya que el incumplimiento de muchos de ellos afecta al funcionamiento de las sociedades cooperativas, e incluso es causa de su disolución. Las cooperativas que infrinjan uno o más de los mismos no pueden acceder a los beneficios fiscales de las incluidas en los otros dos grupos, aunque si le son aplicables los ajustes fiscales para determinar su base imponible.

- Sociedades cooperativas fiscalmente protegidas.

Reciben este tratamiento las cooperativas cuya constitución y funcionamiento no incumpla alguno de los requisitos a los que se ha hecho referencia.

- Sociedades cooperativas especialmente protegidas.

Las sociedades cooperativas especialmente protegidas son enumeradas con un criterio cerrado (cooperativas de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumidores y usuarios).

La pertenencia a uno de los mencionados grupos de protección condiciona los beneficios fiscales aplicables a cada sociedad cooperativa con relación al régimen general. Estos beneficios se centran en las deducciones y en el tipo a aplicar. La diferencia introducida por la Ley 27/1999 es que las sociedades cooperativas que opten por la contabilización conjunta, no pueden disfrutar de los beneficios de la protección fiscal, convirtiéndose en cooperativas no protegidas fiscalmente aunque cumplan los demás requisitos para alcanzar la protección en cualquiera de sus grados.

B) Modificaciones en la determinación de la base imponible y de la cuotas líquida e íntegra.

El cálculo de la deuda tributaria por el Impuesto sobre Sociedades de todas las cooperativas, independientemente de su grado de protección, requiere la realización de un ajuste que consiste en diferenciar entre:

- Resultados cooperativos (RCO).
- Resultados extracooperativos (REC).

Dadas las características de los diferentes resultados contables y fiscales es posible hacer una identificación entre los RC y los RCO, y entre la suma de RE y REX con los REC. Sin embargo, para realizar esta identificación hay que tener en cuenta los ajustes fiscales, cuyas manifestaciones más importantes se refieren a la

deducción de la dotación obligatoria al FEP y del 50 por ciento de la dotación obligatoria al FRO. De esta forma la base imponible de los RCO (BIRCO) y de los REC (BIREC) puede expresarse, teniendo en cuenta si la contabilidad se ha realizado de forma conjunta o separada:

- Contabilidad separada.

$$\text{BIRCO} = \text{RC} - 0,5 \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}}$$

$$\text{BIREC} = \text{RE} - 0,5 \text{DRE}_{\text{FRO}} + \text{REX} - 0,5 \text{DREX}_{\text{FRO}}$$

- Contabilización conjunta (al no diferenciar entre RC y RE, la suma de ambos se recoge en la BIRCO, mientras que la BIREC recoge únicamente los REX).

$$\text{BIRCO} = \text{RC} + \text{RE} - 0,5 \text{DRCE}_{\text{FRO}} - \text{DRCE}_{\text{FEP}}$$

$$\text{BIREC} = \text{REX} - 0,5 \text{DREX}_{\text{FRO}}$$

Si se suman las bases impones en ambos casos, se observa que la diferencia entre la base imponible según los diferentes tipos de contabilidad se manifiesta en la deducción de la parte del RCE dotada al FEP, ya que si la contabilización se realiza de forma separada la dotación al FEP sólo procede del RC.

Las diferencias en el tratamiento fiscal aumentan al considerar el tipo impositivo, aplicándose (cuadro 4):

- A la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos:
  - El 20% para las sociedades cooperativas protegidas.
  - El tipo general (35%) en las sociedades cooperativas no protegidas.
- A la base imponible obtenida con los resultados extracooperativos se aplica:
  - El tipo general (35%) en todos los casos.

Dado que en caso de utilizar la contabilización conjunta, las cooperativas no pueden alcanzar ninguno de los grados de protección fiscal, el cálculo de la cuota íntegra (CI) es diferente en ambos casos:

- Contabilidad separada.

- Sin protección fiscal:

$$\text{CI}_{\text{RCO}} = (\text{RC} - 0,5 \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}}) 0,35 \quad [8]$$

$$\text{CI}_{\text{REC}} = (\text{RE} - 0,5 \text{DRE}_{\text{FRO}} + \text{REX} - 0,5 \text{DREX}_{\text{FRO}}) 0,35 \quad [9]$$

- Con protección fiscal:

$$CI_{RCO} = (RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0,2 \quad [10]$$

$$CI_{REC} = (RE - 0,5 DRE_{FRO} + REX - 0,5 DREX_{FRO}) 0,35 \quad [11]$$

- Contabilización conjunta.

$$CI_{RCO} = (RC + RE - 0,5 DRCE_{FRO} - DRCE_{FEP}) 0,35 \quad [12]$$

$$CI_{REC} = (REX - 0,5 DREX_{FRO}) 0,35 \quad [13]$$

Siendo:

$CI_{RCO}$ : Cuota íntegra derivada de los resultados cooperativos.

$CI_{REC}$ : Cuota íntegra derivada de los resultados extracooperativos.

Hay que hacer notar que a la hora de determinar la base imponible y la cuota íntegra se utiliza el mismo criterio para las cooperativas protegidas y las especialmente protegidas. Los beneficios fiscales de estas últimas se encuentran al determinar la cuota líquida, ya que (independientemente de las deducciones aplicables a todas las cooperativas) las cooperativas especialmente protegidas se benefician de una deducción del 50 por ciento de la cuota íntegra. De esta forma el importe del impuesto en cada uno de los casos analizados (sin considerar las deducciones comunes) coincide con su cuota íntegra, excepto en las cooperativas especialmente protegidas en las que hay que realizar la mencionada deducción:

- Contabilidad separada.

- Sin protección fiscal:

$$I_{RCO} = CI_{RCO} = [8]$$

$$I_{REC} = CI_{REC} = [9]$$

- Con protección fiscal:

Protección simple:

$$I_{RCO} = CI_{RCO} = [10]$$

$$I_{REC} = CI_{REC} = [11]$$

Protección especial:

$$\begin{aligned} I_{RCO} &= CI_{RCO} - 0,5 CI_{RCO} = (RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0,2 \cdot 0,5 \\ &= (RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0,1 \quad [14] \end{aligned}$$

$$I_{REC} = CI_{REC} = (RE - 0,5 DRE_{FRO} + REX - 0,5 DREX_{FRO}) 0,35 \cdot 0,5$$

$$= (RE - 0,5 DRE_{FRO} + REX - 0,5 DREX_{FRO}) 0,175 \quad [15]$$

- Contabilización conjunta.

$$I_{RCO} = CI_{RCO} = [12]$$

$$I_{REC} = CI_{REC} = [13]$$

Siendo:

$I_{RCO}$ : Impuesto derivado de los resultados cooperativos.

$I_{REC}$ : Impuesto derivado de los resultados extracooperativos.

El cálculo impositivo, además de incluir un nuevo caso (el derivado de la contabilización conjunta), ha sido simplificado considerablemente con respecto al que se realizaba con la Ley General de cooperativas de 1987. El motivo fundamental es que al efectuar la dotación de fondos antes de la imputación de impuestos, se evita tener que realizar las complejas fórmulas <sup>(277)</sup> a las que obligaba no conocer con certeza el importe de los fondos dotados, siendo éstos deducibles. Por otra parte, cada resultado soporta sus propios impuestos, a diferencia de lo que ocurría en el tratamiento fiscal anterior en el que, al ser el FRO el destino íntegro de los RE y de los REX, todos los impuestos se deducían del RC.

### 2.3. La distribución del resultado disponible.

Una vez dotados los fondos obligatorios y deducidos los impuestos, se obtiene el resultado disponible (RD). En el mismo se unen los diferentes tipos de resultados dependiendo del método de contabilización utilizado y de la protección fiscal de la cooperativa:

- Contabilización separada.

La cantidad de los resultados disponibles (RCD, RED y REXD), se obtiene restando a los resultados la dotación de los fondos obligatorios (expresiones [4] y [5]) y de los correspondientes impuestos según el grado de protección:

- Cooperativas no protegidas ( $I_{RCO} = [8]$  y  $I_{REC} = [9]$ ):

$$RCD = RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} - I_{RCO} = RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} -$$

$$- (RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0,35$$

<sup>277</sup> En este sentido puede verse : A. CAPARROS: Las sociedades Cooperativas y el impuesto sobre Sociedades: Armonización contable y fiscal, Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 201.

$$\begin{aligned} \text{RED} + \text{REXD} &= \text{RE} + \text{REX} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - \text{I}_{\text{REC}} \\ &= \text{RE} + \text{REX} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - (\text{RE} + \text{REX} - 0,5 \text{DRC}_{\text{FRO}} - 0,5 \text{DRC}_{\text{FEP}}) 0,35 \end{aligned}$$

- Cooperativas protegidas:

- Protección simple ( $\text{I}_{\text{RCO}} = [10]$  y  $\text{I}_{\text{REC}} = [11]$ ):

$$\begin{aligned} \text{RCD} &= \text{RC} - \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}} - \text{I}_{\text{RCO}} \\ &= \text{RC} - \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}} - (\text{RC} - 0,5 \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}}) 0,2 \\ \text{RED} + \text{REXD} &= \text{RE} + \text{REX} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - \text{I}_{\text{REC}} \\ &= \text{RE} + \text{REX} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - (\text{RE} + \text{REX} - 0,5 \text{DRC}_{\text{FRO}} - 0,5 \text{DRC}_{\text{FEP}}) 0,35 \end{aligned}$$

- Protección especial ( $\text{I}_{\text{RCO}} = [14]$  y  $\text{I}_{\text{REC}} = [15]$ ):

$$\begin{aligned} \text{RCD} &= \text{RC} - \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}} - \text{I}_{\text{RCO}} = \text{RC} - \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}} - \\ &- (\text{RC} - 0,5 \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}}) 0,1 \\ \text{RED} + \text{REXD} &= \text{RE} + \text{REX} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - \text{I}_{\text{REC}} = \text{RE} + \\ &+ \text{REX} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - (\text{RE} + \text{REX} - 0,5 \text{DRC}_{\text{FRO}} - 0,5 \text{DRC}_{\text{FEP}}) 0,175 \end{aligned}$$

En cualquiera de los casos el total de los resultados disponibles (RD) se obtiene (cuadro 5):

$$\text{RD} = \text{RCD} + \text{RED} + \text{REXD}$$

- El resultado disponible en caso de contabilización conjunta.

Siguiendo este sistema de contabilización, la deducción de fondos obligatorios (expresiones [6] y [7]) y de los correspondientes impuestos (expresiones [12] y [13]) da lugar a dos tipos de resultados disponibles; por un lado el resultante de las operaciones cooperativizadas (RCED), y por otro de los resultados extraordinarios (REXD) (Cuadro 6).

$$\begin{aligned} \text{ECED} &= \text{RC} + \text{RE} - \text{DRCE}_{\text{FRO}} - \text{DRCE}_{\text{FEP}} - \text{I}_{\text{REC}} \\ &= \text{RC} + \text{RE} - \text{DRCE}_{\text{FRO}} - \text{DRCE}_{\text{FEP}} - (\text{RC} + \text{RE} - 0,5 \text{DRCE}_{\text{FRO}} - \text{DRCE}_{\text{FEP}}) 0,35 \end{aligned}$$

$$\text{REXD} = \text{REX} - \text{DREX}_{\text{FRO}} - \text{I}_{\text{REC}} = \text{REX} - \text{DRE}_{\text{FRO}} - (\text{REX} - 0,5 \text{DREX}_{\text{FRO}}) 0,35$$

De esta forma el resultado disponible total (RD) se obtiene:

$$\text{RD} = \text{RCED} + \text{REXD}$$

En cuanto a la formación del resultado disponible, la principal novedad de la nueva Ley consiste en establecer que el mismo se forme tanto por los fondos derivados del RC como de los RE y de los REX, a diferencia de la legislación cooperativa de 1997 en la que únicamente se obtenía el derivado del primero.

Independientemente del método contable utilizado, la aplicación del resultado disponible puede ser la siguiente:

- Al retorno cooperativo, que se acreditará a los socios en proporción a las actividades, operaciones o servicios cooperativizados realizados por cada uno en la cooperativa.
- A dotar nuevamente el FRO.
- A dotar en mayor cuantía el FEP.
- A dotar el Fondo de Reserva Voluntario (FRV).
- Si está recogido en los Estatutos, a la participación del personal asalariado.

### 3. LA DISTRIBUCIÓN ANTICIPADA.

La determinación de la actuación económico-financiera de las sociedades cooperativas debe tender a reducir la aportación de la sociedad cooperativa al Estado en forma de impuestos y la dotación al irreplicable Fondo de Reserva Obligatorio<sup>278</sup>.

La consecución de esta política económico-financiera, debe realizarse sin llegar a poner en peligro la solvencia de la empresa. Para lograrlo, la actuación óptima consiste en repartir todo el beneficio de forma anticipada (aumentando la retribución de los socios), de tal forma que el resultado después de hacer frente a los intereses financieros sea cero. En la consideración del resultado sólo se tienen en cuenta los RC, ya que los RE y REX, no modifican la retribución por la actividad

<sup>278</sup> En este análisis se sigue a: C. GARCIA-GUTIERREZ FERNANDEZ: «Análisis de la rentabilidad económica y financiera de los socios de las cooperativas: La influencia de una rentabilidad en la otra y la aplicación del criterio (principio) de justicia -que no de solidaridad- en la distribución de la ganancia real», Revista Europea de Economía de la Empresa, Vol. 1, N. 2, pp. 120 y 121.

realizada por los socios. Así, fijándose en el RC hay que lograr que éste sea igual al pago de intereses financieros, de tal forma que no puedan descontarse los impuestos ni dotar fondos de reserva.

Según lo anterior el resultado cooperativo una vez pagados los intereses, pero antes de impuestos (RC), se obtiene como la diferencia entre los ingresos cooperativos y los gastos cooperativos. Analíticamente puede expresarse como la diferencia entre las expresiones [1] y [2]:

$$RC = IC - GC = \sum(X_i * P_{Vi}) + IF - \sum X_i(PC_i + CV_i) - ((CS * I_{cs}) + (OAS * I_{oas}) + (OD * I_{od})) - CG$$

El RC debe ser suficiente para hacer frente a los intereses financieros con terceros, es decir:

$$\sum(X_i * P_{Vi}) + IF - \sum X_i(PC_i + CV_i) - CG - CS * I_{cs} - OAS * I_{oas} = OD * I_{od}$$

Además de cubrir estos intereses debe ser capaz de pagar a los socios por sus aportaciones financieras (CS y OAS), es decir:

$$\sum(X_i * P_{Vi}) + IF - \sum X_i(PC_i + CV_i) - CG = CS * I_{cs} + OAS * I_{oas} + OD * I_{od} \quad [16]$$

De esta forma, se consigue que el resultado cooperativo, una vez saldadas las deudas financieras con los socios y con terceros, sea nulo:

$$RC = 0$$

Para lograr esta igualdad (expresión [16]) la sociedad cooperativa puede actuar sobre diferentes variables. Un primer grupo de variables afectan a la retribución de la actividad cooperativizada de los socios, mientras que el segundo grupo repercute en la retribución financiera.

#### **A) Actuación sobre la retribución de la actividad cooperativizada de los socios.**

La sociedad cooperativa puede modificar la retribución de la actividad cooperativizada de los socios actuando sobre las siguientes variables:

- $P_{Vi}$ : El precio unitario de venta a los socios de las cooperativas de clientes.
- $CV_i$ : Los costes variables unitarios de los servicios prestados por la sociedad cooperativa. Dentro de los mismos aparece como componente controlable el valor de los anticipos laborales realizados a los socios trabajadores de las cooperativas de trabajadores, y a los socios de trabajo de los restantes tipos de cooperativas.
- $PC_i$ : El precio de compra a los socios de las cooperativas de clientes.

Teniendo en cuenta estas variables, la sociedad puede anticipar la retribución de los socios de varias formas:

- A los socios clientes: **reduciendo** el precio al que la cooperativa le vende los productos (PVi).
- A los socios trabajadores y de trabajo: **umentando** la cantidad que se les paga por la prestación de su trabajo (CVi).
- A los socios proveedores: **umentando** el precio al que la cooperativa les compra sus productos (PCi).

De esta manera, el socio recibe la prestación por su actividad cooperativizada de forma anticipada, sin tener que esperar a la finalización del ejercicio para recibir el retorno cooperativo. Hay que tener en cuenta que cada peseta de retorno cooperativo correspondiente a un socio trabajador o de trabajo, significa que por su prestación a la cooperativa debería haber cobrado una peseta más. Por otra parte, cada peseta de retorno cooperativo correspondiente a un socio usuario, es una peseta más de las que debería haber pagado por los productos recibidos de la cooperativa, mientras que cada peseta de retorno correspondiente a un socio proveedor, supone una peseta más que debería haber cobrado a la cooperativa por el producto vendido a ésta. Además, en caso de no realizar la retribución anticipada, parte del resultado va a tener como destino el Estado y los fondos de reserva, mientras que con la retribución anticipada la cantidad recibida es mayor. En cualquiera de los casos, tanto reduciendo PVi (signo positivo), como aumentando CVi o PCi, (signo negativo) se produce una disminución en el primer miembro de la igualdad [16].

### A) Actuación sobre la retribución financiera de los socios.

Las variables que afectan a la retribución financiera son:

- Ics: Se refiere al pago a los socios por sus aportaciones al capital social.
- Ioas: Hace mención a la retribución, también a los socios, por sus aportaciones financieras a la cooperativa diferentes al capital social.
- Iod: Se refiere al pago del tipo de interés a otros acreedores no socios.

De las tres variables señaladas, el tipo de interés para otras deudas (Iod) es recibido por terceros, estando fijado inicialmente. Por tanto, las variables sobre a las que la cooperativa le interesa actuar, son las que tienen como receptores a los socios. De ellas, el tipo de interés aplicable al capital social se encuentra limitado por ley a seis puntos sobre el interés legal del dinero, por lo que el margen de manobra es muy limitado. En consecuencia, la actuación en la retribución financiera queda prácticamente reducida al tipo de interés de las aportaciones financieras diferentes al capital social realizadas por los socios (Ioas). El aumento de este interés supone una

mayor retribución financiera de los socios, lo que lleva implícito un incremento del segundo miembro de la expresión [16].

Mediante la retribución anticipada (ya sea por su actividad cooperativizada como financiera), los socios reciben una cantidad mayor que mediante el retorno cooperativo. El motivo es que haciendo el RC nulo, se evita el pago de impuestos y la dotación de fondos obligatorios. Para lograr este RC nulo, es necesario cumplir la igualdad recogida en la expresión [16], en la que la retribución de la actividad productiva y la retribución financiera se encuentran en lados diferentes de la misma. De esta forma el exceso en cualquiera de las retribuciones debe ser compensado con una reducción de la otra, encontrando la solución en lograr un equilibrio entre ambas prestaciones. Para ello, hay que tener en cuenta que un aumento de las aportaciones financieras de los socios sólo se producirá cuando su rentabilidad financiera sea elevada, y que estas aportaciones también se traducirán en una mejor marcha de la empresa, incrementando la futura retribución económica de los socios.

## **BIBLIOGRAFÍA.**

- CAPARROS, A.: Las sociedades Cooperativas y el Impuesto sobre Sociedades: Armonización contable y fiscal, *Revista de Contabilidad y Tributación*, N. 201.
- GARCÍA-GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, C.: Estudio del Régimen Económico de la Contabilidad de la Empresa Cooperativa en relación con la Ley 3/1987 de 2 de abril, General de Cooperativas, *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, n. 54-55.
- GARCIA-GUTIERREZ FERNANDEZ, C.: «Análisis de la rentabilidad económica y financiera de los socios de las cooperativas: La influencia de una rentabilidad en la otra y la aplicación del criterio (principio) de justicia -que no de solidaridad- en la distribución de la ganancia real», *Revista Europea de Economía de la Empresa*, Vol. 1, N. 2.
- ITURRIOZ DEL CAMPO, J.: La distribución de excedentes en las sociedades cooperativas en el nuevo ordenamiento jurídico, *Revista CIRIEC*, N.28.

**CUADROS.**

CUADRO 1. RELACIÓN ENTRE EXCEDENTE, BENEFICIO Y PERDIDA.

	RC	RE	REX
POSITIVO	EXCEDENTE	BENEFICIO	BENEFICIO
NEGATIVO	PERDIDA	PERDIDA	PERDIDA

CUADRO 2. DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO COOPERATIVO POSITIVO O EXCEDENTE.

RESULTADO COOPERATIVO POSITIVO O EXCEDENTE (RC>0)	
FONDOS OBLIGATORIOS m 20% FRO y m 5% FEP	RESULTADO COOPERATIVO DESPUÉS DE DOTAR LOS FONDOS OBLIGATORIOS (RCDF)
	IMPUESTOS      RCD

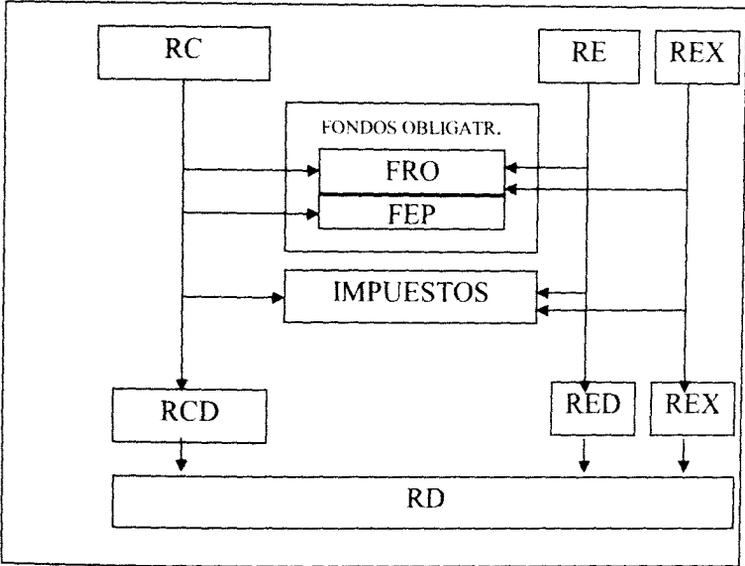
CUADRO 3. DISTRIBUCIÓN DE LOS BENEFICIOS EXTRACOOPERATIVOS Y EXTRAORDINARIOS.

BENEFICIO EXTRACOOPERATIVO EXTRAORDINARIO (REX>0)	(BE>0) Y	BENEFICIO
FONDOS OBLIGATORIOS m 50% FRO	RESULTADOS EXTRACOOPERATIVO Y EXTRAORDINARIO DESPUÉS DOTAR FONDOS OBLIGATORIOS (RESDF y REXDF)	
	IMPUESTOS      RED y REXD	

CUADRO 4. TIPO IMPOSITIVO APLICABLE EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES.

	NO PROTEGIDAS	PROTEGIDAS	ESPEC. PROTEGIDAS
RCO	35%	20%	20%
REC	35%	35%	35%

CUADRO 5. FORMACIÓN DEL RESULTADO DISPONIBLE CON CONTABILIDAD SEPARADA.



CUADRO 6. FORMACIÓN DEL RESULTADO DISPONIBLE EN CONTABILIZACIÓN CONJUNTA.

