



- ◆ 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)

EL RESULTADO DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS Y SU DISTRIBUCIÓN EN LA NUEVA LEY DE COOPERATIVAS 27/1999

POR
JAVIER ITURRIOZ DEL CAMPO*

RESUMEN

La nueva Ley de Cooperativas 27/1999 ha incluido importantes modificaciones en la regulación de estas sociedades. Desde el punto de vista económico, una de las más importantes se produce en la distribución de los resultados positivos y en la imputación de los negativos. Para su estudio se parte de una identificación de los diferentes resultados (cooperativos, extracooperativos y extraordinarios), analizando los conceptos que integran cada uno de ellos y estableciendo su formulación analítica según la actividad realizada por las distintas sociedades cooperativas. Posteriormente, se estudian las variaciones en la distribución de fondos obligatorios, las implicaciones fiscales, así como el destino de los resultados disponibles. Estas diferencias se producen por la permutación en el orden de dotación de fondos obligatorios y de impuestos y por la inclusión de la posibilidad de realizar una contabilización en la que no se diferencian los resultados cooperativos de los extracooperativos. Por último, se realiza un estudio del nuevo sistema de imputación de pérdidas, incluyendo las principales diferencias con el establecido en la Ley General de Cooperativas de 1987. Todo el análisis se complementa con la expresión analítica de las distintas opciones, con el fin de facilitar la comparación entre las posibles alternativas que la nueva legislación pone al servicio de las sociedades cooperativas.

ABSTRACT

The new Cooperatives societies Act 27/1999 has included important modifications in the regulation of these societies. From an economic point of

* Profesor del Departamento de Economía de la Empresa de la Universidad de San Pablo-CEU de Madrid y miembro de la Escuela de Estudios Cooperativos de la Universidad Complutense de Madrid.

view, one of the most important modifications is the distribution of positive results and the compensation of negative ones. For this purpose an identification of ones different results is made (cooperatives, extracooperatives and extraordinary ones), analyzing the concepts which integrate each of them and establishing its analytic formulation depending on the activity developed each one by. The variations in the distribution of funds, fiscal implications, and the destiny of available results will also be studied. These differences are based on the permutation in the order of the calculation of taxes and dotation of obligatory funds, and by the inclusion of the possibility of making a accounting system without differences between cooperative and extracooperative results. Finally, the new system for the calculation of losses will be analyzed, including the main differences with that established by the General Cooperative Societies Act of 1987. The whole study is complemented with the analytic definition of different opinions, with the purpose of facilitating the comparison between the possible alternatives that the new legislation offers with respect to cooperative societies.

1. EL RESULTADO DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS Y SUS CLASES

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 distingue 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.

Para el estudio de los resultados de las sociedades cooperativas se distingue entre la formación de los mismos y su denominación.

1.1. La formación de los diferentes tipos de resultados

Tanto la normativa cooperativa de 1987¹ como la de 1999² diferencian tres tipos de resultados según las operaciones de las que procedan los mismos. Así, la Ley 27/1999 diferencia entre:

1 ESPAÑA: LEY 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas. *BOE*, 84, de 8 de abril.

2 ESPAÑA: LEY 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. *BOE*, 170, de 16 de julio.

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:

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:

$$\Sigma(X_i \cdot P_{Vi})$$

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).
- P_{Vi} : 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:

$$IC = \Sigma(X_i \cdot P_{Vi}) + IF \quad [1]$$

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 (P_{Ci}) (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 traba-

jadores (cooperativas de trabajadores) o a los socios de trabajo (en las restantes cooperativas), recogidos dentro del concepto de coste variable (CVi). Ambos pueden expresarse en función de las unidades vendidas:

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

— 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:

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

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

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

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 son diferentes

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:

$$RE = \Sigma(X'i*PV'i) + IF' - \Sigma X'i(PCi+CVi) - CG'$$

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 (PCi).

- 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.

$$RE = \Sigma(X'i*PVi) + IF' - \Sigma X'i(PC'i+CVi) - CG'$$

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 (PVi).

- 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 obteni-

do de la venta de los productos obtenidos mediante el 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:

$$RE = \Sigma(X^i * PVi) + IF^i - \Sigma X^i(PCi + CV^i) - CG^i$$

Siendo:

- X^i : El número del producto i -ésimo 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 extra-cooperativo.

1.2. La denominación de los resultados en las sociedades cooperativas

En cuanto a la denominación se mantiene la misma terminología empleada para determinar los resultados de las sociedades cooperativas. Así, 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).

CUADRO 1

RELACIÓN ENTRE EXCEDENTE, BENEFICIO Y PÉRDIDA

	RC	RE	REX
POSITIVO.....	EXCEDENTE	BENEFICIO	BENEFICIO
NEGATIVO.....	PÉRDIDA	PÉRDIDA	PÉRDIDA

Según GARCÍA-GUTIÉRREZ³ el motivo fundamental de la diferencia entre excedente y beneficio es la identificación del concepto de beneficio con el de lucro. En este sentido hay que citar el tercer principio cooperativo, que determina que los resultados económicos deben distribuirse de forma que ningún socio obtenga ganancias a expensas de otros, pero en ningún momento se refiere a la imposibilidad de conseguir resultados positivos.

En lo referente al lucro, la Ley General de Cooperativas de 1987 evitaba en su concepto de cooperativa la característica de ausencia de ánimo de lucro, afirmando adaptarse a los principios de la Alianza Cooperativa Internacional (ACI) entre los que no figura la ausencia de lucro.⁴ La Ley de Cooperativas de 1999 deja claro este aspecto al diferenciar entre las sociedades cooperativas en general y las sociedades cooperativas

³ 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.

⁴ Algunos autores encuentran un cierto lucro cooperativo en los posibles intereses que pueden devengar las aportaciones desembolsadas al capital y el retorno cooperativo resultante de los mismos. En este sentido puede verse: J. GUTIÉRREZ DEL ÁLAMO Y MAHOU: *Estudio Jurídico del Cooperativismo Sanitario*. Madrid: Gabinete de Estudios y Promoción del Cooperativismo Sanitario, 1988, pp. 36-38.

sin ánimo de lucro. Así, en su disposición adicional primera establece que para ser consideradas como cooperativas sin ánimo de lucro deben cumplir una serie de características relacionadas con su actividad, así como el reflejo en sus Estatutos de los siguientes aspectos:

- La no distribución de los resultados positivos.
- Limitar la retribución de las aportaciones al capital social de los socios, tanto voluntarias como obligatorias, al tipo de interés legal del dinero.
- Carácter gratuito de los cargos del Consejo Rector.
- Limitación de la retribución de los socios trabajadores y de trabajo (150 por ciento del establecido en el convenio colectivo del sector).

2. DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS POSITIVOS

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, mientras que la imputación se aplica a resultados negativos. Mientras que la imputación es analizada posteriormente, en este apartado se estudia la distribución, diferenciando entre la dotación de los fondos obligatorios, el efecto fiscal y la distribución de resultados disponibles.

2.1. La dotación de fondos 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).

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.⁵ 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:

DRC_{FRO} : La parte del RC dotada destinada al FRO.

DRC_{FEP} : La parte del RC destinada al FEP.

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

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 te-

⁵ Este aspecto es analizado en J. ITURRIOZ DEL CAMPO: La distribución de excedentes en las sociedades cooperativas en el nuevo ordenamiento jurídico, *Revista CI-RIEC*, n. 28, pp. 96-98.

nían 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:

DRE_{FRO} : La parte del RE dotada destinada al FRO.

DREX_{FRO} : La parte del REX dotada destinada al FRO.

CUADRO 3

DISTRIBUCIÓN DE LOS BENEFICIOS EXTRACOOPERATIVOS Y EXTRAORDINARIOS

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

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.

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:

$$RC + RE = RCE$$

A este resultado se le aplican las normas analizadas anteriormente para la distribución del RC positivo, 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.⁶

El RCEDF puede expresarse como:

$$RCEDF = RC + RE - DRCEFRO - DRCEFEP \quad [6]$$

Siendo:

DRCE_{FRO}: La parte del RCE dotada destinada al FRO.

DRCE_{FEP}: La parte del RCE destinada al FEP.

2) *Distribución del REX positivo*

La distribución del REX no varía con la analizada en caso de contabilización conjunta, llegando hasta el resultado extraordinario dis-

⁶ 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.

ponible (REXD). Así, el resultado extraordinario después de dotar fondos es igual al señalado anteriormente:

$$\text{REXDF} = \text{REX} - \text{DREXFRO} \quad [7]$$

Sea cual sea el tipo de contabilización empleado, la dotación de fondos se sigue realizando por todos los socios de forma independiente a la actividad desarrollada, aunque con resultados que, si no fueran imputados a los fondos, les serían distribuidos a los socios en función de su contribución al proceso productivo. Con ello los socios que más aportan al proceso productivo contribuyen más a la consolidación financiera de la sociedad cooperativa. Dado que se mantiene la irrepartibilidad del FRO, se sigue penalizando a los socios que contribuyen más a la formación del mismo, aunque a largo plazo pueden beneficiarse por el aumento de la solvencia de la cooperativa.

2.2. El efecto del impuesto de sociedades en 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,⁷ teniendo como características:

- Su objetivo es fomentar las sociedades cooperativas en virtud de sus características y función social.
- Incluye normas de ajuste a la regulación general, de forma que se adapte a las peculiaridades de estas entidades.
- Tiene carácter supletorio con respecto al régimen tributario general.

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.

⁷ ESPAÑA: LEY 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas, B.O.E. n. 310, de 27 de diciembre.

A) MODIFICACIONES RELATIVAS AL GRADO DE PROTECCIÓN FISCAL

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 sí 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 CUOTA 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.

$$\text{BIRCO} = \text{RC} - 0,5 \text{ DRCFRO} - \text{DRCFEP}$$

$$\text{BIREC} = \text{RE} - 0,5 \text{ DREFRO} + \text{REX} - 0,5 \text{ DREXFRO}$$

- 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).

$$\text{BIRCO} = \text{RC} + \text{RE} - 0,5 \text{ DRCEFRO} - \text{DRCEFEP}$$

$$\text{BIREC} = \text{REX} - 0,5 \text{ DREXFRO}$$

Si se suman las bases imponibles 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.

CUADRO 4

TIPO IMPOSITIVO APLICABLE EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

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

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:

$$CI_{RCO} = (RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0,35 \quad [8]$$

$$CI_{REC} = (RE - 0,5 DRE_{FRO} + REX - 0,5 DREX_{FRO}) 0,35 \quad [9]$$

* 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

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

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

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:

$$I_{\text{RCO}} = CI_{\text{RCO}} = \quad [8]$$

$$I_{\text{REC}} = CI_{\text{REC}} = \quad [9]$$

- Con protección fiscal:

Protección simple:

$$I_{\text{RCO}} = CI_{\text{RCO}} = \quad [10]$$

$$I_{\text{REC}} = CI_{\text{REC}} = \quad [11]$$

Protección especial:

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

$$I_{\text{REC}} = CI_{\text{REC}} = (RE - 0,5 DRE_{\text{FRO}} + REX - 0,5 DREX_{\text{FRO}}) 0,35 \quad 0,5 = \\ = (RE - 0,5 DRE_{\text{FRO}} + REX - 0,5 DREX_{\text{FRO}}) 0,175 \quad [15]$$

— Contabilización conjunta

$$I_{\text{RCO}} = CI_{\text{RCO}} = \quad [12]$$

$$I_{\text{REC}} = CI_{\text{REC}} = \quad [13]$$

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 fórmulas⁸ 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:

A) 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 $I_{REC} = [9]$):

$$RCD = RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} - I_{RCO} = RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} - (RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0,35$$

$$RED + REXD = RE + REX - DRE_{FRO} - DREX_{FRO} - I_{REC} = RE + REX - DRE_{FRO} - DRE_{FRO} - (RE + REX - 0,5 DRE_{FRO} - 0,5 DREX_{FRO}) 0,35$$

- Cooperativas protegidas:

— Protección simple ($I_{RCO} = [10]$ y $I_{REC} = [11]$):

$$RCD = RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} - I_{RCO} = RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} - (RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0,2$$

$$RED + REXD = RE + REX - DRE_{FRO} - DREX_{FRO} - I_{REC} = RE + REX - DRE_{FRO} - DRE_{FRO} - (RE + REX - 0,5 DRE_{FRO} - 0,5 DREX_{FRO}) 0,35$$

⁸ En este sentido puede verse: A. CAPARRÓS: Las sociedades Cooperativas y el Impuesto sobre Sociedades: Armonización contable y fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 201.

— Protección especial ($I_{RCO} = [14]$ y $I_{REC} = [15]$):

$$RCD = RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} - I_{RCO} = RC - DRC_{FRO} - DRC_{FEP} - (RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0,1$$

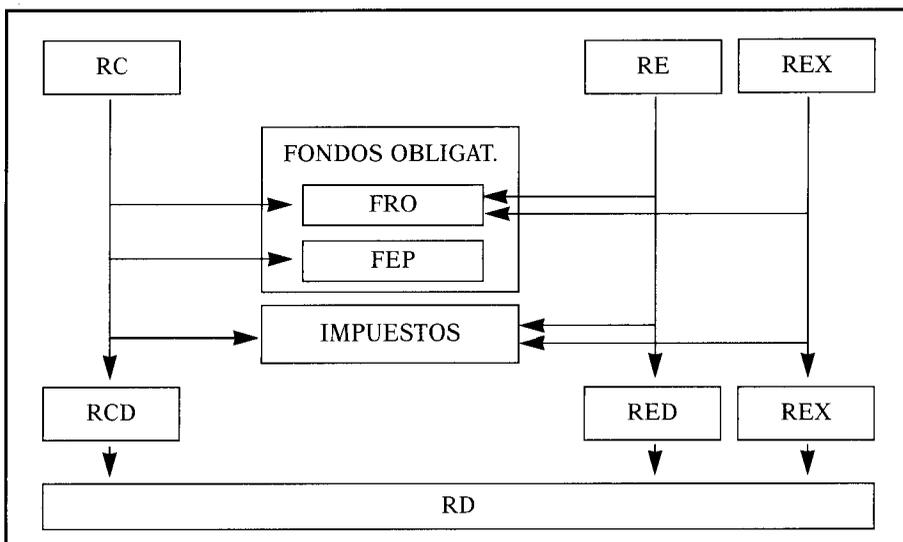
$$RED + REXD = RE + REX - DRE_{FRO} - DREX_{FRO} - I_{REC} = RE + REX - DRE_{FRO} - DREX_{FRO} - (RE + REX - 0,5 DRE_{FRO} - 0,5 DREX_{FRO}) 0,175$$

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

$$RD = RCD + RED + REXD$$

CUADRO 5

FORMACIÓN DEL RESULTADO DISPONIBLE
CON CONTABILIDAD SEPARADA



B) EL RESULTADO DISPONIBLE EN CASO DE CONTABILIZACIÓN CONJUNTA

Si 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).

$$ECED = RC + RE - DRCE_{FRO} - DRCE_{FEP} - I_{REC} = RC + RE - DRCE_{FRO} - DRCE_{FEP} -$$

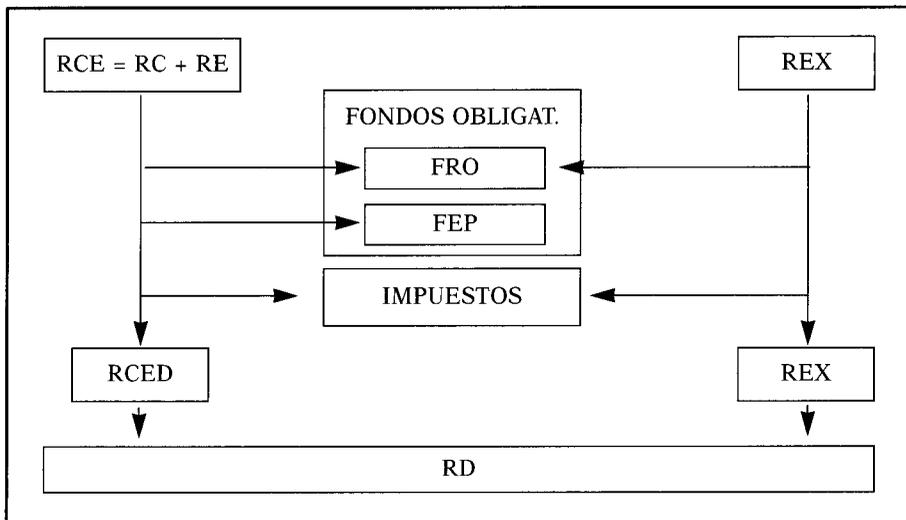
$$REXD = REX - DREX_{FRO} - IREC = REX - DRE_{FRO} - (REX - 0,5 DREX_{FRO}) 0,35$$

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

$$RD = RCED + REXD$$

CUADRO 6

FORMACIÓN DEL RESULTADO DISPONIBLE EN CONTABILIZACIÓN CONJUNTA



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.

Con respecto a esta distribución de los resultados disponibles, hay que señalar que la principal modificación de la nueva Ley se refiere a la eliminación de la obligatoriedad, en las cooperativas de trabajo asociado, de que los trabajadores asalariados participen en los resultados disponibles en un 25% del retorno cooperativo acreditado al socio trabajador que preste igual o similar actividad en la cooperativa.

3. LA IMPUTACIÓN DE RESULTADOS NEGATIVOS O PÉRDIDAS

Aunque las pérdidas pendientes de compensar pueden imputarse a la plusvalía procedente de la regularización de balances, el sistema tradicional consiste en la compensación de pérdidas en dos fases; la imputación a los fondos cooperativos y la imputación a los socios:

A) La imputación a los fondos cooperativos

Puede realizarse con cargo al fondo de reserva obligatorio o a cualquiera de los fondos de reserva voluntarios la siguiente cantidad:

- La cuantía imputable al fondo de reserva obligatorio depende del resultado (cooperativo, extracooperativo o extraordinario), del que procedan. Así, de las pérdidas producidas en cada resultado, se pueden imputar, como máximo, el porcentaje medio que se haya destinado al fondo de reserva obligatorio en los últimos cinco años, o desde su constitución si ésta es inferior a los cinco años citados.
- A los diferentes fondos de reserva voluntarios se puede imputar la totalidad de las pérdidas.

B) Imputación a los socios

La parte no compensada con los fondos de reserva se imputa a los socios en proporción a la actividad cooperativizada realizada por cada uno con la cooperativa. En el caso de que la actividad del socio sea inferior a la mínima obligatoria para ser socio, se toma ésta para realizar el cálculo. Así, el socio que más participa en la actividad cooperativizada y que más se beneficia de esta condición también es el más perjudicado en el caso de existir pérdidas.

Existen cuatro formas para que el socio satisfaga las pérdidas imputadas, cuya variedad tiene como fin ofrecer la posibilidad de no sufrir inmediatamente los resultados negativos. Entre estas fórmulas sólo las tres primeras dependen de la decisión personal del socio,

mientras que la última está en función del criterio de decisión adoptado por la Asamblea General. Estas son:

- El abono directo.
- Deduciendo las pérdidas de las aportaciones al capital social tanto voluntarias como obligatorias.
- Mediante cualquier inversión financiera que permita esta imputación.
- Compensando con los potenciales retornos positivos que puedan corresponder al socio. En este caso la imputación de resultados negativos se realiza a una cuenta especial, para su futura compensación en un plazo máximo de siete años. Si transcurrido ese plazo los retornos positivos no son suficientes para compensar la pérdida, el socio debe responder en un mes por la diferencia.

En el caso de los socios de trabajo la imputación de pérdidas se realiza a los fondos de reserva y, en su defecto, a los socios usuarios, de forma que se garantice una compensación mínima igual al 70 por ciento de las retribuciones en la zona por la misma actividad, y siempre no inferior al salario mínimo interprofesional.

Las diferencias con la Ley General de Cooperativas en la compensación de pérdidas son múltiples siendo los aspectos principales:

- En la anterior normativa se producía inicialmente la imputación de los RE y REX, mientras que en la Ley 27/1999 no hay un orden predefinido.
- La imputación del RE y del REX negativos se hacía con cargo al FRO sin ningún tipo de límite, a diferencia de lo que ocurre ahora, en la que existe el límite ya mencionado y además el resto se imputa al FRV y a los socios.
- El límite de imputación del RC negativo al FRO era el 50 por ciento del resultado a compensar, mientras que en la nueva Ley el límite se establece en función de la dotación en ejercicios anteriores.
- En cuanto a la forma de satisfacer las pérdidas por los socios, se elimina la posibilidad de hacer deducciones a la cuenta regulada por la Asamblea General, en la que se podían acumular los resultados disponibles no distribuidos.⁹

⁹ Un análisis sobre este aspecto puede verse en J. ITURRIOZ DEL CAMPO: *El Cooperativismo Sanitario Integral en el Sector de la Salud: Análisis de los Flujos Económico-Financieros*. Madrid: Gabinete de Estudios y Promoción del Cooperativismo Sanitario, 1998, pp. 139-141.

4. CONCLUSIONES

Las principales novedades introducidas por la Ley 2/1999 de Cooperativas en la formación del resultado de estas sociedades y en su distribución son:

- En la determinación de los resultados: la integración dentro del RC de 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. También puede citarse la mención expresa a la imputación de parte de los gastos generales al RE.
- En la distribución del RC positivo se realiza la dotación de fondos obligatorios antes de imputar los impuestos. Además se modifica el porcentaje mínimo destinado a los fondos obligatorios que deja de depender de la relación entre el capital social y el FRO.
- En la distribución de los RE y de los REX positivos se aplica un sistema de distribución similar al de los RC, permitiendo que no todo su importe tenga como destino el FRO.
- Se incluye la posibilidad de realizar una contabilización conjunta de los RC y de los RE. El proceso de distribución aplicable a estos resultados es el mismo señalado para los RC cuando se contabilizan de forma separada.
- En el grado de protección fiscal las sociedades cooperativas que opten por la contabilización conjunta no pueden disfrutar de los beneficios de la citada protección en cualquiera de sus grados.
- El cálculo impositivo, además de incluir un nuevo caso (el derivado de la contabilización conjunta), ha sido simplificado al efectuar la dotación de fondos antes de la imputación de impuestos. Además, cada resultado soporta sus propios impuestos.
- La formación del resultado disponible se forma tanto por los fondos derivados del RC como de los RE y de los REX.
- Con respecto a la distribución de los resultados disponibles se elimina la obligatoriedad, en las cooperativas de trabajo asociado, de que los trabajadores asalariados participen en los mismos en un 25% del retorno cooperativo acreditado al socio trabajador que preste igual o similar actividad en la cooperativa.
- En la compensación de pérdidas procedentes del RC, del RE y del REX no hay un orden predefinido.

- En la imputación del RE y del REX negativos con cargo al FRO se establece un límite en función de la dotación al mismo en ejercicios anteriores, cargándose el resto al FRV y a los socios.
- En la imputación del RC negativo al FRO, se sustituye el límite del 50 por ciento del resultado a compensar por una cuantía fijada en función de la dotación al citado fondo en ejercicios anteriores.
- En la imputación de resultados a los socios se elimina la posibilidad de hacer deducciones en la cuenta en la que se acumulaban los resultados disponibles no distribuidos.

BIBLIOGRAFÍA

- CAPARRÓS, 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.
- GUTIÉRREZ DEL ÁLAMO Y MAHOU, J.: *Estudio Jurídico del Cooperativismo Sanitario*. Madrid: Gabinete de Estudios y Promoción del Cooperativismo Sanitario, 1988.
- ITURRIOZ DEL CAMPO, J.: La distribución de excedentes en las sociedades cooperativas en el nuevo Ordenamiento jurídico. *Revista CIRIEC*, n. 28.
- *El Cooperativismo Sanitario Integral en el Sector de la Salud: Análisis de los Flujos Económico-Financieros*. Madrid: Gabinete de Estudios y Promoción del Cooperativismo Sanitario, 1998.