



- ◆ 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)

# Resultados en las sociedades cooperativas: ¿Cálculo conjunto o separado en la Comunidad de Madrid?

Javier Iturrioz del Campo  
Universidad San Pablo-CEU  
Gustavo Raúl Lejarriaga Pérez de las Vacas,  
Josefina Fernández Guadaño  
Universidad Complutense de Madrid

*El artículo defiende la necesidad de simular los efectos del cálculo del resultado disponible mediante contabilización conjunta o separada*

## FICHA RESUMEN

### Autores:

Javier Iturrioz del Campo, Gustavo Raúl Lejarriaga Pérez de las Vacas, Josefina Fernández Guadaño

### Título:

Resultados en las sociedades cooperativas: ¿Cálculo conjunto o separado en la Comunidad de Madrid?

### Fuente:

Partida Doble, núm. 158, páginas 88 a 97, septiembre 2004

Localización: PD 04.09.07

### Resumen:

Las sociedades cooperativas que se rigen por la legislación de la Comunidad Autónoma de Madrid, a la hora de determinar el resultado disponible en cada ejercicio económico, pueden realizar una contabilización conjunta de los resultados derivados de la actividad cooperativizada independientemente de que sea realizada con los socios o con terceros. Frente a esta alternativa se encuentra la contabilización separada de los citados resultados.

### Descriptor ICALI:

Cooperativas. Fondos cooperativos. Impuestos de sociedades

## 1. EL RESULTADO EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE LA COMUNIDAD DE MADRID

Las sociedades cooperativas que realicen toda su actividad en la Comunidad de Madrid<sup>1</sup> se rigen por la Ley 4/1999 de Cooperativas de la Comunidad de Madrid<sup>2</sup> (en adelante LCAM). La citada normativa incluye una amplia regulación sobre los diferentes aspectos económico-financieros entre los que se encuentra la formación y distribución de los diferentes resultados cooperativos.

Así, la LCAM mantiene la tradicional diferenciación entre tres tipos de resultados, en función de la naturaleza, cooperativa o no, de las actividades de las que procedan los mismos y de con quien se realicen (García-Gu-

tiérrez, 1988; pp. 175), diferenciando entre:

### – Resultado cooperativo (RC)

Es el derivado de la actividad productiva objeto de la cooperativa (actividad cooperativizada) realizada con los socios.

### – Resultado extracooperativo (REC)

Se obtiene de las mismas operaciones que el anterior, cuando son realizadas con terceros no socios.

### – Resultado extraordinario (REX)

Es producto de la actividad no cooperativizada.

Con respecto a las operaciones realizadas con terceros no socios la LCAM

recoge la posibilidad de realizar estas operaciones dentro de los límites establecidos para cada tipo de cooperativa, así como la necesidad de obtener autorización para superar estos límites. También hace referencia a la particularidad de obligar a dar la mencionada autorización cuando la cooperativa demuestre que se ha ofrecido la posibilidad de convertirse en socios de la cooperativa a los terceros con los que se realizan las operaciones.

Además, la citada normativa permite que las sociedades cooperativas puedan elegir entre hacer una contabilización separada de los diferentes resultados o no diferenciar los derivados de la actividad cooperativizada, o lo que es lo mismo contabilizar de forma conjunta los Resultados cooperativos (RC) y los Resultados Extracooperativos (REC), sin identificar si proceden de operaciones realizadas con socios o con terceros.

Se puede determinar, teniendo en cuenta el grado de protección fiscal, en que circunstancias es preferible realizar la contabilidad conjunta o separada de las actividades cooperativizadas:

a) *En el caso de una sociedad cooperativa sin protección fiscal*

a.1) Mientras el Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) no supere el triple de su Capital Social (CS) le es indiferente aplicar uno u otro método de contabilidad.

a.2) Sin embargo, en el momento en el que exista Resultado Extracooperativo (REC) es preferible la contabilidad conjunta.

a.3) Una vez consiga un FRO superior a la mencionada cifra del CS, la contabilidad separada permite obtener una diferencia del 3,5 por ciento del RC y el mismo tratamiento para el Resultado Extraordinario (REX).

a.4) Sin embargo, si existe REC la contabilización conjunta ofrece un mejor resultado (62,8 por ciento del REC) que obliga a tener que calcular cuando interesa uno u otro sistema según la expresión analizada en el punto 4.

b) *Si la cooperativa tiene protección fiscal*

b.1) El tratamiento de los REX es el mismo con los dos sistemas de contabilidad.

b.2) Sin embargo, la contabilidad separada ofrece un mejor tratamiento del RC (12,7 y 14,7 en función de la relación entre FRO y CS), y la contabilidad conjunta vuelve a mostrarse superior en el momento en el que exista REC. De nuevo la cooperativa se ve obligada a utilizar la fórmula analizada para conocer la mejor alternativa.

c) *Para las cooperativas especialmente protegidas*

c.1) La contabilización separada ofrece ventajas tanto en los RC como en los REX

c.2) Volviendo a mostrarse inferior en el tratamiento de los REC. En este caso las diferencias por tener o no un FRO superior al triple del CS se reducen a, tan solo, un punto porcentual del RC. Vuelve a ser necesario aplicar las fórmulas mencionadas en las que, esta vez, aparecen los tres resultados.

En definitiva, si las cooperativas sólo tienen RC y REX es preferible la contabilización separada. Sólo en el caso de cooperativas no protegidas en las que el FRO no alcance el triple del CS la contabilidad conjunta es siempre favorable. En los restantes casos, es necesario analizar la cuantía de los diferentes resultados obtenidos. Por lo que respecta al impuesto de sociedades, se observa que a

Los resultados de la cooperativa pueden tener origen cooperativo, extracooperativo y extraordinario

medida que aumenta la protección fiscal la ventaja de la contabilización separada en el tratamiento de los RC se reduce.

Seguidamente se analiza el resultado disponible obtenido por las sociedades cooperativas, tanto si optan por la contabilización conjunta como si se deciden por la separada, para posteriormente determinar en que circunstancias es preferible uno u otro sistema.

(1) COMUNIDAD DE MADRID: Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, B.O.C.M. N.87, de 14 de abril.

## 2. EL RESULTADO EN CASO DE CONTABILIZACIÓN SEPARADA

Si la sociedad cooperativa opta por la contabilización separada, una vez determinados los diferentes resultados se inicia el proceso de su distribución. En el mismo hay que diferenciar tres fases:

- La dotación de los fondos obligatorios.
- La imputación del impuesto de sociedades.
- La obtención del resultado disponible final.

### 2.1. La dotación de fondos obligatorios

La LCAM denomina como "reservas" a lo que tradicionalmente se ha conocido como "fondos de reserva". Sin embargo el resto de la denominación (obligatorio, en adelante FRO y de educación y promoción, en adelante FEP) y las características de estas reservas no varían con respecto al concepto habitual. Hay que diferenciar entre la distribución del RC (excedente) y del REC y del REX (beneficios).

En el caso del RC es necesario tener en cuenta la cuantía del FRO en relación al capital social al cierre del ejercicio. Así, hasta que el citado fondo alcance el triple del capital social (CS), se destina, como mínimo, un 20 por ciento del RC al FRO, y un 5 por ciento al FEP. Una vez alcanzado el mencionado triple del CS, las sociedades cooperativas tienen que destinar, un mínimo, del 25 por ciento del RC a los fondos obligatorios, aunque en este caso pueden elegir la cuantía que va a cada uno de los fondos.

De esta forma el RC después de dotar los fondos obligatorios (RCDF) puede expresarse como:

$$\text{RCDF} = \text{RC} - \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}} \quad [1]$$

Siendo:

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

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

Suponiendo que la cooperativa realiza la dotación mínima a los fondos obligatorios su importe global es del 25 por ciento del RC.

$$\text{DRC}_{\text{FRO}} + \text{DRC}_{\text{FEP}} = 0,25 \text{ RC} \quad [2]$$

La cuantía de cada fondo puede ser:

a) Si el  $\text{FR} < 3 \text{ CS}$  es:

$$\text{DRC}_{\text{FRO}} = 0,2 \text{ RC}$$

$$\text{DRC}_{\text{FEP}} = 0,05 \text{ RC}$$

Aplicando estos fondos a la expresión [1] el resultado es:

$$\begin{aligned} \text{RCDF} &= \text{RC} - \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}} = \\ &= \text{RC} - 0,2 \text{ RC} - 0,05 \text{ RC} = 0,75 \text{ RC} \end{aligned} \quad [3]$$

b) Si el  $\text{FRO} > 3 \text{ CS}$  es:

$$0 < \text{DRC}_{\text{FRO}} < 0,25 \text{ RC}$$

$$0 < \text{DRC}_{\text{FEP}} < 0,25 \text{ RC}$$

Dentro del abanico de posibilidades ofrecido, los casos extremos consisten en destinar el 25 por ciento del RC al FRO o utilizarlo para el FEP. Aplicando los dos casos extremos a la expresión [1] el resultado es:

$$\begin{aligned} \text{RCDF} &= \text{RC} - \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}} = \\ &= \text{RC} - 0,25 \text{ RC} - 0 \text{ RC} = 0,75 \text{ RC} \end{aligned} \quad [4]$$

$$\begin{aligned} \text{RCDF} &= \text{RC} - \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}} = \\ &= \text{RC} - 0 \text{ RC} - 0,25 \text{ RC} = 0,75 \text{ RC} \end{aligned} \quad [5]$$

Como se puede comprobar comparando las expresiones [3], [4] y [5] el RCDF es siempre de un 75 por ciento de RC, o, tal y como se deduce de la expresión [2], la cuantía del RC destinada a los fondos obligatorios es siempre del 25 por ciento.

En cuanto a la distribución del REC y del REX, la LCAM establece que se destinen de forma íntegra al FRO. De esta forma el REC y el REX después de dotar fondos (RECDF y REXDF) pueden expresarse como:

$$\text{RECDF} = \text{REC} - \text{DREC}_{\text{FRO}} \quad [6]$$

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

Siendo:

$DREC_{FRO}$  : La parte del REC dotada destinada al FRO.

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

En este caso, dado que la dotación de ambos resultados al FRO se realiza de forma íntegra, las expresiones [6] y [7] serán iguales a cero.

$$RECDF = REC - DREC_{FRO} = REC - 1 \cdot REC = 0 \quad [8]$$

$$REXDF = REX - DREX_{FRO} = REX - 1 \cdot REX = 0 \quad [9]$$

## 2.2) La aplicación del impuesto de sociedades al resultado de las sociedades cooperativas

El régimen tributario aplicable a las sociedades cooperativas, recogido en la Ley 20/1990<sup>(2)</sup>, presenta notables diferencias sobre las restantes empresas.

En el cálculo de la deuda tributaria derivada del impuesto sobre Sociedades de todas las cooperativas se diferencia entre:

- Resultados fiscales cooperativos (RCC).

- Resultados fiscales extracooperativos (REE).

Dadas las características de los diferentes resultados contables y fiscales es posible identificar los RC con los RCC por un lado, y la suma de REC y REX con los REE por otro (Juliá, 1996; pp. 104-111). Además, hay que tener en cuenta los ajustes fiscales, cuyas manifestaciones más importantes se refieren a la deducción de toda la dotación obligatoria al FEP y del 50 por ciento de las cantidades destinadas obligatoriamente al FRO.

De esta forma la base imponible del RCC ( $BI_{RCC}$ ) y del REE ( $BI_{REE}$ ) pueden expresarse:

$$BI_{RCC} = RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}$$

$$BI_{REE} = REC - 0,5 DREC_{FRO} + REX - 0,5 DREX_{FRO}$$

La aplicación del tipo impositivo y de la cuota líquida en el impuesto de sociedades hace necesario diferenciar tres grupos de cooperativas desde una perspectiva fiscal (Iturriz; 1999, pp. 138-144); las no protegidas, las fiscalmente protegidas y las especialmente protegidas.

a) Cooperativas no protegidas son las que incumplen alguno de los requisitos recogidos en el artículo 13 de la Ley 20/1990<sup>(3)</sup>. Aunque cumplan estos requisitos también

son cooperativas no protegidas las que opten por realizar una contabilización conjunta. Se les aplica un tipo del 35 por ciento en todos los resultados.

b) Cooperativas fiscalmente protegidas son las que cumplen los mencionados requisitos. Se les aplica un tipo del 20 por ciento en los RCC y del 35 en los REE.

c) Sociedades cooperativas especialmente protegidas. Sólo pueden serlo las cooperativas de trabajo asociado, las agrarias, las de explotación comunitaria de la tierra, las del mar y las de consumidores y usuarios, que cumplen las condiciones establecidas en la normativa fiscal. Se aplican los mismos tipos que a las cooperativas protegidas, aunque además pueden acceder a una deducción del 50 por ciento en la cuota líquida.

Teniendo en cuenta los diferentes grados de protección las cuotas líquidas son:

a) Sin protección fiscal:

$$CI_{RCC} = (RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0,35 \quad [10]$$

$$CI_{REE} = (REC - 0,5 DREC_{FRO} + REX - 0,5 DREX_{FRO}) 0,35$$

b) Con protección fiscal:

$$CI_{RCC} = (RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0,2 \quad [11]$$

$$CI_{REE} = (REC - 0,5 DREC_{FRO} + REX - 0,5 DREX_{FRO}) 0,35$$

c) Protección fiscal especial:

$$CI_{RCC} = (RC - 0,5 DRC_{FRO} - DRC_{FEP}) 0,2 \cdot 0,5$$

$$CI_{REE} = (REC - 0,5 DREC_{FRO} + REX - 0,5 DREX_{FRO}) 0,35 \cdot 0,5 \quad [12]$$

Siendo:

$CI_{RCC}$ : Cuota líquida derivada de los resultados cooperativos.

$CI_{REE}$ : Cuota líquida derivada de los resultados extracooperativos.

(2) ESPAÑA: LEY 20/1990 de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas, B.O.E. N. 310, de 27 de diciembre.

(3) 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.

c) Con protección fiscal especial:

$$\begin{aligned} \text{RCDFI} &= \text{RCDF} - \text{Cl}_{\text{RCC}} = 0,75 \text{ RC} - 0,075 \text{ RC} = \\ &= 0,675 \text{ RC} \end{aligned} \quad [27]$$

### 2.3.2. Si existe resultado extracooperativo o extraordinario

En caso de que la sociedad cooperativa tenga REC y/o REX positivos y el impuesto derivado de los mismos se impute al RC, el resultado disponible (RCDFI') se ve reducido de la siguiente forma:

#### 2.3.2.1. Si el FRO < 3CS

Se calcula restando al resultado después de dotar los fondos obligatorios y la  $\text{Cl}_{\text{RCC}}$  (recogido en las expresiones [22], [23] y [24]) el importe de la  $\text{Cl}_{\text{REE}}$  (expresiones [19], [20] y [21]).

a) Sin protección fiscal:

$$\begin{aligned} \text{RCDFI}' &= \text{RCDFI} - \text{Cl}_{\text{REF}} = 0,453 \text{ RC} - \\ &- 0,175(\text{REC} + \text{REX}) \end{aligned} \quad [28]$$

b) Con protección fiscal:

$$\begin{aligned} \text{RCDFI}' &= \text{RCDFI} - \text{Cl}_{\text{REF}} = \\ &= 0,58 \text{ RC} - 0,175 (\text{REC} + \text{REX}) \end{aligned} \quad [29]$$

c) Con protección fiscal especial:

$$\begin{aligned} \text{RCDFI}' &= \text{RCDFI} - \text{Cl}_{\text{REF}} = \\ &= 0,665 \text{ RC} - 0,087(\text{REC} + \text{REX}) \end{aligned} \quad [30]$$

#### 2.3.2.2. Si el FRO > 3CS y se destina el 25 por ciento del RC al FEP.

Se calcula restando al resultado después de dotar fondos obligatorios y la  $\text{Cl}_{\text{RCC}}$  (recogido en las expresiones [25], [26] y [27]) el importe de la  $\text{Cl}_{\text{REE}}$  (expresiones [19], [20] y [21]).

a) Sin protección fiscal:

$$\text{RCDFI}' = \text{RCDFI} - \text{Cl}_{\text{REF}} = 0,488\text{RC} - 0,175(\text{REC} + \text{REX}) \quad [31]$$

b) Con protección fiscal:

$$\text{RCDFI}' = \text{RCDFI} - \text{Cl}_{\text{REF}} = 0,6\text{RC} - 0,175(\text{REC} + \text{REX}) \quad [32]$$

c) Con protección fiscal especial:

$$\begin{aligned} \text{RCDFI}' &= \text{RCDFI} - \text{Cl}_{\text{REF}} = \\ &= 0,675 \text{ RC} - 0,087(\text{REC} + \text{REX}) \end{aligned} \quad [33]$$

Teniendo en cuenta los RCDFI' obtenidos, se observa que el grado de protección fiscal es un elemento clave para determinar los casos en los que la cantidad de resultado disponible es más elevada. Por otra parte, se aprecia la importancia de la deducción fiscal del total de las cantidades destinadas al FEP, ya que es este elemento el que marca las diferencias entre el resultado disponible cuando el FRO no alcanza el triple del CS o cuando supera esa cuantía.

## 3. EL RESULTADO EN CASO DE CONTABILIZACIÓN CONJUNTA

Si la sociedad cooperativa opta por la contabilización conjunta, no se diferencia entre los RC y los REC (Iturrioz, 1998; pp. 93-114). En este caso la LCAM establece que la distribución de los resultados sigue la misma norma establecida en la Ley de Cooperativas Estatal<sup>(4)</sup>. De nuevo se pueden diferenciar tres fases:

- La dotación de los fondos obligatorios.
- La imputación del impuesto de sociedades.
- La obtención del resultado disponible final.

### 3.1. La dotación de fondos obligatorios

Del RC y del REC se destina como mínimo el 20 por ciento al FRO y el 5 por ciento al FEP, eliminando la variación de los porcentajes en relación al FRO con respecto al CS. De esta forma el resultado cooperativo y extracooperativo después de dotar fondos (RCDF y RECDF) se calculan como:

$$\begin{aligned} \text{RCDF} + \text{RECDF} &= \text{RC} + \text{REC} - \text{DRC}_{\text{FRO}} - \\ &\text{DRC}_{\text{FEP}} - \text{DREC}_{\text{FRO}} - \text{DREC}_{\text{FEP}} \end{aligned}$$

Sustituyendo las dotaciones del 20 por ciento al FRO y del 5 por ciento al FEP en la expresión anterior se obtiene:

(4) ESPAÑA: LEY 27/1999 de 16 de julio, de Cooperativas, B.O.E. N. 170 de 16 de julio.

$$\begin{aligned} \text{RCDF} + \text{RECDF} &= \text{RC} + \text{REC} - 0,2\text{RC} - 0,05\text{RC} - [31] \\ &- 0,2\text{REC} - 0,05\text{REC} = 0,75\text{RC} + 0,75\text{REC} \end{aligned}$$

Por su parte, la distribución del REX no varía con la analizada en caso de contabilización conjunta, destinándose íntegramente al FRO. Así, se llega hasta un resultado extraordinario disponible después de fondos nulo (REXDF):

$$\text{REX} - \text{REX} = \text{REXDF} = \text{REX} - \text{DREX}_{\text{FRO}} = 0$$

### 3.2. La aplicación del impuesto de sociedades al resultado de las sociedades cooperativas

En caso de que la cooperativa opte por realizar una contabilización conjunta, se le aplica el mismo régimen establecido para las cooperativas sin protección fiscal, por lo que el tipo impositivo es siempre del 35 por ciento.

La base imponible se calcula:

$$\begin{aligned} \text{BI}_{\text{RC}} &= \text{RC} + \text{REC} - 0,5 \text{DRC}_{\text{FRO}} - \text{DRC}_{\text{FEP}} - \\ &- 0,5 \text{DREC}_{\text{FRO}} - \text{DREC}_{\text{FEP}} \\ \text{BI}_{\text{REX}} &= \text{REX} - 0,5 \text{DREX}_{\text{FRO}} \end{aligned}$$

Aplicando las dotaciones a los fondos mencionadas ( $\text{DRC}_{\text{FRO}} = 0,2\text{RC}$ ,  $\text{DRC}_{\text{FEP}} = 0,05\text{RC}$ ,  $\text{DREC}_{\text{FRO}} = 0,2\text{REC}$ ,  $\text{DREC}_{\text{FEP}} = 0,05\text{REC}$  y  $\text{DREX}_{\text{FRO}} = \text{REX}$ ) y aplicando, en ambos casos, un tipo del 35 por ciento se obtienen las siguientes cuotas íntegras:

$$\begin{aligned} \text{CIRC} + \text{CIREC} &= (\text{RC} + \text{REC} - 0,5 \text{DRC}_{\text{FRO}} - \\ &- \text{DRC}_{\text{FEP}} - 0,5 \text{DREC}_{\text{FRO}} - \text{DREC}_{\text{FEP}}) 0,35 = \\ &= (\text{RC} + \text{REC} - 0,5 \cdot 0,2 \text{RC} - 0,05 \text{RC} - 0,5 \cdot 0,2 \text{REC} - \\ &- 0,05 \text{REC}) 0,35 = 0,297\text{RC} + 0,297\text{REC} \end{aligned} [35]$$

$$\begin{aligned} \text{CI}_{\text{REX}} &= (\text{REX} - 0,5 \text{DREX}_{\text{FRO}}) 0,35 = \\ &= (\text{REX} - 0,5\text{REX}) 0,35 = 0,175\text{REX} \end{aligned} [36]$$

### 3.3. El resultado disponible después de fondos e impuestos

Para determinar los distintos resultados después de fondos e impuestos (RCDFI y RECDFI) se mantiene el criterio de imputar todos los impuestos al RC. En este caso, la cantidad obtenida es la resultante de restar a la suma del RCDF y del RECDF (expresión [34]) las cuotas íntegras derivadas de los respectivos impuestos (expresión [35]).

$$\begin{aligned} \text{RCDFI} + \text{RECDFI} &= \text{RCDF} + \text{RECDF} - \text{CI}_{\text{RC}} - \text{CI}_{\text{REC}} = \\ &= 0,75\text{RC} + 0,75\text{REC} - 0,297\text{RC} - 0,297\text{REC} = \\ &= 0,453 \text{RC} + 0,453 \text{REC} \end{aligned}$$

Si además la sociedad cooperativa tiene resultados extraordinarios, se obtienen los nuevos resultados disponibles (RCDFI') restando el importe derivado del impuesto procedente del mismo (expresión [36]).

$$\begin{aligned} \text{RCDFI}' + \text{RECDFI}' &= \text{RCDF} + \text{RECDF} - \text{CI}_{\text{RC}} - \text{CI}_{\text{REX}} - \text{CI}_{\text{REX}} = \\ &= 0,75\text{RC} + 0,75\text{REC} - 0,297\text{RC} - 0,297\text{REC} - 0,175\text{REX} = \\ &= 0,453 \text{RC} + 0,453 \text{REC} - 0,175 \text{REX} \end{aligned} [37]$$

## 4. COMPARACIÓN ENTRE LA CONTABILIZACIÓN CONJUNTA Y SEPARADA

Una vez calculado el resultado disponible, tanto en el caso de optar por una contabilización conjunta como en el de decantarse por la contabilización separada (Cuadro 1), se puede determinar en que casos es favorable cada una de ellas. Para ello tan solo hay que comparar las expresiones obtenidas en los diferentes casos de contabilización separada (expresiones 28 a 33) con la lograda al analizar la contabilización conjunta (expresión [37]).

### CUADRO 1

#### RESULTADOS OBTENIDOS EN FUNCIÓN DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD Y DE LA PROTECCIÓN FISCAL (EN PORCENTAJE SOBRE CADA RESULTADO)

	CON CONJUNTA			CON SEPARADA		
	RC	REC	REX	RC	REC	REX
(FRO < 3CS)						
SIN PROTECCIÓN FISCAL	45,3	45,3	-17,5	45,3	-17,5	-17,5
(FRO < 3CS)						
CON PROTECCIÓN FISCAL	45,3	45,3	-17,5	58	-17,5	-17,5
(FRO < 3CS)						
ESPECIALM. PROTEGIDA	45,3	45,3	-17,5	66,5	-8,7	-8,7
(FRO > 3CS)						
SIN PROTECCIÓN FISCAL	45,3	45,3	-17,5	48,8	-17,5	-17,5
(FRO > 3CS)						
CON PROTECCIÓN FISCAL	45,3	45,3	-17,5	60	-17,5	-17,5
(FRO > 3CS)						
ESPECIALM. PROTEGIDA	45,3	45,3	-17,5	67,5	-8,7	-8,7

Fuente: elaboración propia.

#### 4.1. Si el FRO < 3CS

a) Sin protección fiscal:

$$0,453 RC + 0,453 REC - 0,175 REX > 0,453 RC - 0,175(REC + REX)$$

En este caso se observa que siempre que exista REC es mejor la contabilización conjunta ya que la parte disponible del RC es la misma y la deducción del impuesto derivado del REX también. Sin embargo, mientras en la contabilización conjunta se obtiene un 45,3 por ciento del REC, en la contabilización separada todo el REC va destinado al FRO y, además, este tiene un efecto negativo sobre el resultado disponible al reducir el mismo por el importe del impuesto de sociedades. La diferencia obtenida es del 45,3 por ciento del REC obtenido más el 17,5 por ciento del mismo resultado derivado de que en contabilización conjunta no hay que deducir en concepto de impuesto de sociedades ( $0,453REC + 0,175REC = 0,628REC$ ).

b) Con protección fiscal:

$$0,453 RC + 0,453 REC - 0,175 REX > > 0,58 RC - 0,175(REC + REX)$$

Si la sociedad cooperativa tiene protección fiscal la contabilización separada ofrece una ventaja en el resultado disponible derivado del RC. La misma se ve en parte compensada ya que, de nuevo, la contabilidad conjunta permite incrementar el resultado disponible con parte del REC, mientras que en la contabilidad separada el REC supone una reducción del resultado disponible derivada del impuesto de sociedades. Despejando en la expresión anterior se observa que sólo interesa la contabilización conjunta cuando:

$$REC > 0,202 RC$$

c) Con protección fiscal especial:

$$0,453 RC + 0,453 REC - 0,175 REX > 0,665 RC - 0,087(REC + REX)$$

Este caso es similar al anterior aunque la diferencia entre el beneficio derivado del RC en contabilización separada es más grande (66,5 frente a 45,3 por ciento). Además, la deducción del 50 por ciento de la cuota íntegra hace que el efecto negativo del impuesto derivado del REC sea más pequeño, y que la existencia del REX juegue positivamente para la contabilización separada. Por tanto, para que interese la contabilización conjunta el

REC tiene que ser superior no sólo a un porcentaje del RC, también del REX:

$$REC > 0,579RC + 0,24REX$$

#### 4.2. Si el FRO > 3CS y se destina el 25 por ciento del RC al FEP

a) Sin protección fiscal:

$$0,453 RC + 0,453 REC - 0,175 REX > > 0,488 RC - 0,175(REC + REX)$$

A diferencia de lo que sucede en el caso de que la cooperativa cuente con un FRO inferior al triple del CS, en esta situación la contabilización conjunta ya no es siempre preferible. Tan sólo lo será cuando:

$$REC > 0,056 RC$$

b) Con protección fiscal:

$$0,453 RC + 0,453 REC - 0,175 REX > > 0,6 RC - 0,175 (REC + REX)$$

Si la cooperativa dota el 25 por ciento del RC al FEP y cuenta con protección fiscal, obtiene un mayor resultado disponible derivado del RC mientras que se mantiene el efecto negativo analizado en el impuesto derivado del REC. Sólo interesa la contabilización conjunta cuando:

$$REC > 0,234RC$$

c) Con protección fiscal especial:

$$0,453 RC + 0,453 REC - 0,175 REX > > 0,675 RC - 0,087(REC + REX)$$

La protección fiscal especial vuelve a suponer no sólo un mayor resultado disponible producido por el RC, también se mantiene el menor impuesto derivado del REC y del REX. Por tanto, para que interese realizar la contabilización conjunta tiene que cumplirse que:

$$REC > 0,607RC + 0,24REX$$

Los seis casos analizados han sido recogidos en el cuadro 2, en el que se ponen de manifiesto las ventajas de la contabilidad conjunta y separada para cada uno de los resultados.

**CUADRO 2****VENTAJAS DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIZACIÓN (EN PORCENTAJES SOBRE CADA RESULTADO)**

	CON CONJUNTA			CON SEPARADA		
	RC	REC	REX	RC	REC	REX
(FRO < 3CS) SIN PROTECCION FISCAL	=	62,8	=	=		=
(FRO < 3CS) CON PROTECCION FISCAL		62,8	=	12,7		=
(FRO < 3CS) ESPECIALM. PROTEGIDA		54		21,2		-8,8
(FRO > 3CS) SIN PROTECCION FISCAL		62,8	=	3,5		=
(FRO > 3CS) CON PROTECCION FISCAL		62,8	=	14,7		=
(FRO > 3CS) ESPECIALM. PROTEGIDA		54		22,2		-8,8

Fuente: elaboración propia.

**BIBLIOGRAFÍA**

García-Gutiérrez Fernández, C. (1988): "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.

García-Gutiérrez Fernández, C. (1992): "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.

Julia Igual, J.; Server Izquierdo, R. (1996): *Fiscalidad de cooperativas*, Pirámide, Madrid.

Iturrioz del Campo, J. (1998): "La distribución de excedentes en las sociedades cooperativas en el nuevo ordenamiento jurídico", *Revista CIRIEC*, N.28.

Iturrioz del Campo, J. (1999): "El resultado de las sociedades cooperativas y su distribución en la nueva Ley de Cooperativas 27/1999" *Revista de Estudios Cooperativos (REVESCO)*, n. 69.

Lejarraga Pérez de las Vacas, G. e Iturrioz del Campo, J. (2001): "Valoración de las posibles interpretaciones derivadas de la confusa terminología de la vigente Ley de Cooperativas con relación a la determinación de resultados y su aplicación", *XV Congreso Nacional y XI Congreso Hispanoamericano de la Asociación Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, Gran Canaria.

**NORMATIVA LEGAL**

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

COMUNIDAD DE MADRID: Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, B.O.C.M. N.87, de 14 de abril.

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